



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA METROPOLITANA
Maestría en Economía

Campo de conocimiento: Empresas, Finanzas e Innovación

“La Metodología del Presupuesto Base Cero (PBC) aplicada a las PYMES: un balance de su implementación en el caso brasileño.”

Trabajo Terminal que presenta:
Andreia de Avila Batista

Asesor o Asesora:
Dr. Juan Andrés Godínez Enciso

México, D.F. a 10 de diciembre del 2013
Trimestre: 13-O

Índice.	Pag.
Agradecimientos	4
Introducción	5
 Capítulo 1 – La gestión y la planeación estratégica y presupuesto	
1.1 La importancia de la planificación estratégica	12
1.2 <i>Balanced scorecard</i>	17
1.3 El PBC (Presupuesto Base Cero) o ZBB <i>Zero Based Budgeting</i>	20
1.4 Tipos de presupuestos aplicados actualmente	27
 Capítulo 2 – El proceso de implementación del Presupuesto Base Cero: características	
2.1 Implementación del presupuesto de negocio	31
2.2 Ajustes a la metodología del PBC	35
2.3 Divisiones adoptadas para definir la tabla de paquetes de cuentas o “paquetes de decisión”	37
2.4 Criterios para la ordenación de los paquetes	39
2.5 Lista de prioridades (cuentas/paquetes) – <i>ranking</i> de prioridades	42
2.6 Premisas o reglas	48
2.7 Umbral	49
2.8 Restricción presupuestaria	50
2.9 Priorizando la calidad	50
2.10 Gestión de personas	51
2.10.1 <i>Change management</i> : gestión de los cambios desde su planificación a los resultados obtenidos	53
2.10.2 La resistencia al cambio	54
2.11 Simulación de resultados	55
2.12 Conclusión: el PBC como un modelo de gestión de costos y gastos	56

Capítulo 3 – Empresas analizadas en Brasil (entre 2001 y 2011) y análisis *con joint*

3.1	Empresas de distribución de la (Inbev): sector comercial mayorista	61
3.1.1	Comentarios generales: el indexador utilizado para todas las empresas	65
3.1.2	Resultados obtenidos con la ejecución del proyecto	67
3.1.2.1	Empresa A	67
3.1.2.2	Empresa B	69
3.1.2.3	Empresa C	74
3.1.2.4	Empresa D	78
3.1.2.5	Empresa E	81
3.1.3	Análisis <i>con joint</i> de las PyMES	84
3.1.4	Conclusión de la implantación de la herramienta en las pymes Brasileñas	89
3.2	Sector agro industrial: empresas AY y AYNA	93
3.2.1	El PBC en el agronegocio	93
3.2.2	Las empresas: AY y AYNA	95
3.2.3	La producción de yuca y el mercado del almidón de yuca	97
3.2.4	El plan estratégico en el sector agro industrial	98
3.2.5	Las adaptaciones a la metodología	99
3.2.6	Las adaptaciones en el funcionamiento de la empresa	100
3.2.7	Resultados: la reducción de las cuentas de gastos	101
3.2.8	El PBC en la producción	102
3.2.9	Conclusiones de la finalización y de la ejecución del proyecto del PBC en las empresas agro industriales brasileñas	108
	Conclusiones generales	112
	Referencias bibliográficas	120

Agradecimientos.

Quiero agradecer a DIOS en primer lugar, por qué sin él NADA sería posible. También quiero agradecer a mis PADRES y en especial a mi esposo Sergio Campuzano Castro por su apoyo y cariño, y a TODOS mis compañeros de la Maestría en Economía de la UAM Azcapotzalco principalmente a: Brenda Hernández Jiménez, Fanny Hernández Jimenez, Gerardo Covarrubias López, David García Manzo, Elihú Medina y Enrique Nava y mi asesor Dr. Juan Andrés Godínez Enciso. También un especial agradecimiento al Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (CONACyT) que a través de la beca de estudios hizo posible que pudiera cumplir con este gran logro.

INTRODUCCIÓN

El objetivo general de este trabajo es presentar los resultados obtenidos en la implementación del Presupuesto Base Cero (PBC) o Zero Base Budgeting (ZBB) PBC, en las pequeñas y medianas empresas brasileñas del sector mayorista y del sector agroindustrial. Se analizará la metodología original y los cambios hechos para adaptarla al sector mayorista y al sector agroindustrial, así como su preparación y los posibles impactos en los resultados de las empresas. Se evaluarán los resultados de la implementación de la herramienta del PBC en cinco empresas del sector mayorista dedicadas a la distribución de los productos de la InBev, (la InBev es una empresa belga-brasileña que es la mayor fabricante de cerveza del mundo en cuanto a volumen) localizadas en el estado de Paraná en la región sur de Brasil. Y de dos agro industrias, productoras de almidón de yuca, donde una de las empresas está localizada en el estado de Paraná (región sur de Brasil) y la otra localizada en el estado de Mato Grosso do Sul (Región Centro Oeste de Brasil).

Será analizado hasta qué punto el entrenamiento del equipo, la participación de la dirección y de la alta gerencia, pueden influir en los resultados, y así facilitar o dificultar la gestión de una empresa a través de la herramienta de PBC. El objetivo específico es hacer un comparativo de los resultados y evaluar los factores de éxito o de fracaso, y el impacto de las nuevas medidas en el aumento del volumen de inversión o de ventas de las empresas. Asimismo se realiza un análisis *Con Joint* de las PYMES en los siguientes puntos: Gestión y reducción de costos, Gestión de presupuesto (desviaciones) y adicionalmente el Volumen de ventas para contrastar los resultados con la evidencia empírica.

La hipótesis central de este trabajo es que el sistema de Presupuesto Base Cero ayuda a entender mejor el funcionamiento de la empresa, saber lo que se puede esperar de ella en términos de resultados, los métodos de trabajo de cada sector, cuántas personas están empleadas en cada departamento y si es necesario reorganizarlas, etc.

Las empresas se esfuerzan cada vez más para encontrar soluciones a los problemas financieros, a fin de buscar una mejor forma de asignación y gestión de recursos así como de personas. La mayoría de las empresas tienen problemas financieros, costos

operativos inflados, gastos innecesarios, problemas administrativos; debido a este hecho acaban siendo incapaces de hacer grandes inversiones en marketing, comercialización, etc.

Aunado a lo anterior, la falta de inversiones en capacitación y otros incentivos provoca que los empleados se vean disminuidos en su motivación personal y profesional, a eso se le llama "la escasez en medio de la abundancia". Las economías son ahora globalizadas, los productos y servicios de consumo general cambian vertiginosamente, los consumidores son cada vez más exigentes y los márgenes de beneficio se han reducido, lo anterior obliga a las empresas a prepararse para un nuevo contexto administrativo y de organización. Esto requiere de productos y servicios innovadores, de alta calidad y rendimiento, y de un alto grado de flexibilidad en la gestión y toma de decisiones, así como reducción costos. Estos son los objetivos que deben alcanzar las empresas que buscan un lugar en el escenario actual de negocios.

Pero, para seguir este camino, se requiere de nuevas técnicas de gestión, nuevos métodos de comunicación, tecnologías, estructuras renovadas y nuevos enlaces.

Esto significa que la tan esperada ventaja competitiva auto-suficiente, sólo se logrará a través de inteligencia de negocios, esto es, cómo y de qué manera este conocimiento será utilizado y con qué rapidez se aprende algo nuevo.

“Esta es la base de la empresa moderna, basada en la gestión del conocimiento como resultado de las experiencias de organización (las experiencias, el razonamiento, la observación, la memoria), que tanto su creación y mutación vienen de las mismas personas que forman parte de la organización, como el obtenido del análisis de cómo la gente ve a la empresa y a sí mismos para lograr un pensamiento sistémico” (ANGELONI, M. T 2002.; p. 16).

Con ese fin, la metodología del Presupuesto Base Cero (PBC) propone un nuevo enfoque en el área de Gestión de Presupuesto y Control de Costos. Un modelo de trabajo basado en los fundamentos de la gestión del conocimiento, con el objetivo, sobre todo, del aprendizaje compartido y la difusión de nuevos conocimientos.

Se supone que para el desarrollo de sus actividades:

“Las empresas reúnen a personas y utilizan la tecnología para alcanzar sus metas. Este enfoque se basa en las creencias, principios, actitudes, maneras de actuar, organizar, coordinar y controlar el trabajo, que se manifiesta en el diseño de los grupos de acción, códigos de conducta y la creación de medios para alcanzar los objetivos, lo que conlleva la reproducción de la organización como una entidad, creando así la base para la difusión del conocimiento (ANGELONI, M. T 2002, p .41).

La metodología del PBC es de suma importancia para analizar el entorno de la organización, ya que tiene gran influencia en el comportamiento y las acciones de los miembros de las organizaciones, así como de las variables que las componen, pues sólo con el análisis de ellas, se puede rastrear el comportamiento de las distintas actividades de la organización, la realidad se interpreta de acuerdo a las experiencias de las personas, conceptos y valores establecidos, que se incorporan durante el proceso de socialización que ocurre dentro y fuera de la empresa.

El propósito de un presupuesto no debe ser simplemente para hacer predicciones. El presupuesto es una herramienta estratégica de gestión y su eficacia depende de un esfuerzo colectivo para lograr los objetivos.

Este es uno de los principales conceptos del PBC, las estimaciones de los gastos se realizan desde puntos específicos: qué hace cada área de la organización, cuáles son las necesidades del personal, las cantidades de material necesario, etc.

El desarrollo de un modelo de PBC puede involucrar a todas las áreas de la compañía, por lo que la disponibilidad de información precisa y rápida, es esencial para identificar los puntos de conflicto y resolver problemas, analizar los cambios necesarios para permitir un mejor control de gastos, y distribuir tareas con el fin de proporcionar a los directores más disponibilidad de tiempo para el análisis de los niveles de gasto. La implementación de una herramienta de gestión empresarial como lo es el PBC, para el control y la minimización de costos, resulta central en cualquier esquema de gestión organizacional, sea para coordinar actividades operativas como estratégicas.

Es muy importante señalar que la gestión del presupuesto es uno de los aspectos fundamentales en el ámbito de la administración, sin embargo, también representa

una gestión del conocimiento, especialmente cuando se habla del PBC, ya que identifica las fortalezas y debilidades de cada miembro de la organización pudiendo de esta manera reasignar tareas a las personas con las habilidades necesarias para realizarlas, encontrando también los gastos innecesarios, las desviaciones presupuestales, etc. para hacer más eficiente cada elemento que compone a la empresa. Es por tanto una vinculación de la administración con la economía en su vertiente heterodoxa, ya que no se trata sólo de maximizar ganancias o minimizar costos dentro de una caja negra como la ortodoxia económica ve a la empresa, sino conociendo el interior para reconocerla como una organización inteligente con rutinas que se pueden mejorar y hacer más eficiente. Sin embargo, en el presente trabajo el aspecto central es la gestión presupuestal, donde la gestión del conocimiento se trata de forma implícita entendida como el proceso de administrar continuamente conocimiento, en este caso a través de la mejor ejecución, control, asignación y evaluación, coordinada entre diferentes instancias, de los recursos financieros con los que cuenta una organización, con el propósito de satisfacer necesidades presentes y futuras, para identificar y explotar recursos de conocimiento tanto existentes como adquiridos y para desarrollar nuevas oportunidades.

El trabajo se conforma de tres capítulos y las conclusiones. En el capítulo 1: *Gestión, planeación estratégica y presupuesto*, se hace una breve introducción sobre gestión estratégica, la importancia de la planeación estratégica en las corporaciones con una breve revisión del *Balanced Scorecard* (BSC); se habla del PBC, su concepto y su origen, destacando las mayores dificultades y los mayores beneficios de la implementación de la herramienta, el PBC en el sector público y algunos tipos de presupuestos de la actualidad.

En el capítulo 2: *El proceso de implementación del Presupuesto Base Cero*, se analiza la implementación del presupuesto de negocios, la metodología del presupuesto en sí, las adaptaciones que fueron hechas a la metodología original, aplicada a la empresa *Texas Instrumentes* y en el Gobierno del estado de Georgia EUA, para su aplicación en las empresas brasileñas, las divisiones adoptadas (PyMES y agro negocios) y sobre datos básicos de la metodología, como lo son: paquetes de decisiones, lista de prioridades, reglas o premisas, umbral o límites de

cortes. En este capítulo serán descritas las diferencias entre las metodologías. Cabe resaltar que las adaptaciones a la metodología fueron las mismas para todas las empresas PyMES y que hubo adaptaciones especiales en las agroindustrias que serán descritas en el capítulo 3, en el apartado del agro negocio.

En el capítulo 3: *Presentación de los resultados de las empresas donde la metodología del PBC fue aplicada en Brasil* (entre 2001 y 2011). Se presentan las experiencias de las empresas de Distribución de la AmBev (InBev): Sector Comercial Mayorista, los resultados obtenidos con la ejecución del proyecto, y algunos comentarios básicos sobre las empresas, haciendo hincapié en la empresa C (donde el proyecto ha obtenido el menor resultado con relación a las otras empresas), y una breve conclusión sobre la implementación de la herramienta en las PyMES brasileñas. También se revisará el caso del sector agro industrial, la implementación de la herramienta del PBC en el agro negocio en empresas dentro del mercado de la yuca, las adaptaciones hechas a la metodología en el caso de las agro industrias, los resultados, el PBC en la producción, influencias externas o internas y la conclusión sobre la implementación de la herramienta en el agro negocio, un análisis *Con Joint* sobre los aspectos de gestión y reducción de costos, desvíos presupuestales y volumen de ventas. Finalmente una conclusión general.

CAPITULO 1

1. LA GESTIÓN, LA PLANEACIÓN ESTRATÉGICA Y EL PRESUPUESTO.

Todas las organizaciones tienen que adaptarse a un entorno en el que la asignación de recursos es un desafío cada vez mayor, las empresas se enfrentan a reducciones de los beneficios, el aumento de los costos y presiones cada vez más fuertes para mantener los precios bajos.

Por ello, la gestión estratégica es un reto importante para los gerentes y empresarios de todas las organizaciones, como el mercado es cada vez más impredecible y competitivo, aumenta la necesidad de una gestión estratégica continua. En pocas palabras, se puede decir que la responsabilidad de las empresas que adoptan la gestión estratégica, está en desarrollar la capacidad de aprendizaje que implica a toda la organización. La manera de construir el futuro, depende de las acciones del presente. La gestión estratégica es una referencia. Sirve para evaluar el presente y el futuro de la empresa.

En sí, es una técnica para añadir nueva información y reflexión ordenada con el fin de analizar la situación, preparar proyectos de cambios estratégicos y controlar y gestionar las medidas de aplicación, es una forma de gestión de toda la organización, centrándose en acciones estratégicas en todas las áreas de la empresa; lo que es diferente de planeación estratégica que es un método de gestión que se refiere al desarrollo de los objetivos para la selección de los programas, teniendo en cuenta las condiciones internas y externas de la organización y de su evolución.

Una 'Estrategia' es un conjunto de acciones planificadas sistemáticamente en el tiempo que se llevan a cabo para lograr un determinado fin o misión. Proviene del griego ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ Stratos = Ejército y Agein = conductor, guía.

Por lo tanto, es de suma importancia para todos los directivos de una empresa u organización, el conocimiento y la aplicación de la gestión estratégica para el desarrollo de su negocio.

La herramienta del Presupuesto Base Cero (PBC) es considerada una herramienta de gestión estratégica y de control de costos y gastos, que ayuda a motivar y capacitar a los empleados, tratando de analizar y estandarizar las operaciones en busca de las mejores prácticas, así como reducciones y adecuaciones de dichos costos. Según

PYHRR, Peter A (1981), la herramienta del PBC fue desarrollado en los E.U.A. alrededor de los años 60, para el control administrativo y financiero en la industria y en el gobierno.

El PBC hace que la empresa tenga un mejor proceso de planificación estratégica, proporciona un desarrollo de la gestión y la creación de una nueva cultura corporativa de control, aumenta visiblemente el desarrollo del personal, dando prioridad a los recursos y la calidad, explica los procesos y promueve el cambio en la cultura organizacional, con la participación de toda la empresa; lo que se va a reflejar en el desarrollo del empleado, el descubrimiento de nuevos talentos y mejorando el trabajo en equipo, creando así un ambiente de aprendizaje colectivo y un pensamiento sistémico.

Los primeros proyectos del PBC fueron implementados en la empresa Texas Instruments y en el Gobierno del estado de Georgia, y son idénticos en la filosofía y procedimientos generales, aunque el despliegue y la mecánica específica de cada uno, es ligeramente diferente para adaptarse a las necesidades de cada organización.

El proceso que se va a revisar en este trabajo es diferente de los proyectos de Texas Instruments, Inc., y del estado de Georgia, debido a la legislación, factores culturales, políticas y las diferencias básicas entre empresas brasileñas y empresas de Estados Unidos.

1.1 LA IMPORTANCIA DE LA PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA:

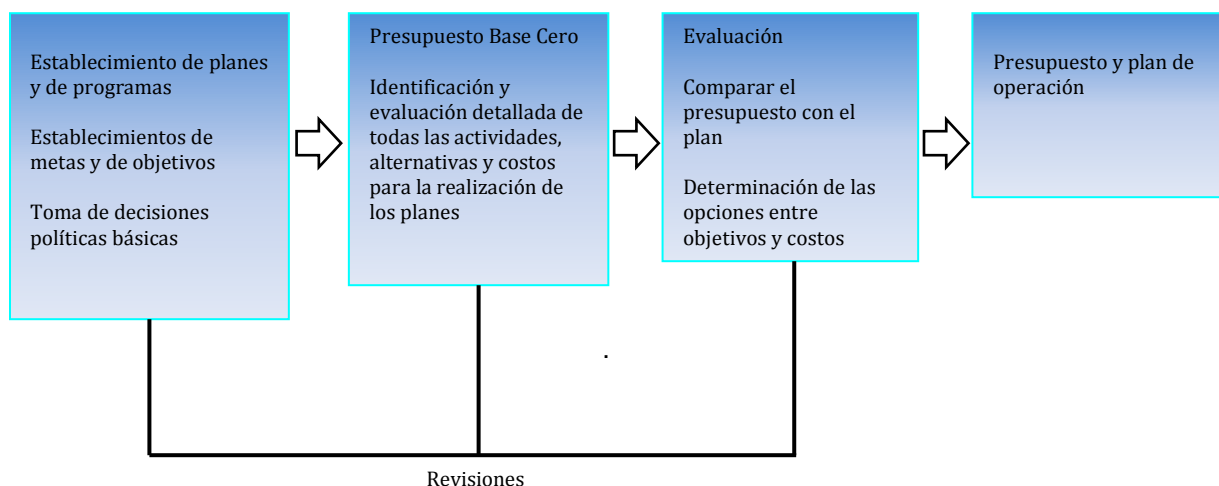
Para establecer el presupuesto es necesario, en primer lugar, llevar a cabo la planificación. Esta nos dice lo que la dirección realmente desea hacer, mientras el presupuesto nos dice cuánto vamos a gastar para alcanzar las metas designadas en la planificación.

PYHRR Peter A. "El plan estratégico identifica el resultado deseado, el presupuesto identifica los insumos necesarios. La planificación es más general que el presupuesto, establece programas, metas y objetivos, y establece las decisiones políticas básicas para la organización. El presupuesto analiza en

detalle las actividades que la organización tiene que ejecutar para realizar cada programa, analiza cada actividad necesaria, e identifica alternativas para lograr el resultado final deseado, identifica las opciones mantenidas entre las metas parciales o totales y los costos asociados.” (O Orçamento Base Zero, Rio de janeiro Brasil, 1981. Editora Interciência, p. 2).

En la *Figura 1* se identifica el proceso de planeación, el proceso del presupuesto y el proceso de evaluación y gestión. En la etapa de planeación, se establecen los planes y programas, objetivos y metas, y la toma de decisiones de políticas básicas. En esta etapa también se hace la identificación y evaluación detallada de todas las actividades, así como de las alternativas y los costos para la realización de los planes. En la tercera etapa, se hace una evaluación, comparando el presupuesto con el plan, y se establece y determinan las opciones entre objetivos y costos. Y en la etapa final se aprueba el presupuesto y el plan de operación.

Figura 1– Relación entre planificación y presupuesto.



Fuente: 1981, Pyhrr, Peter A, Ed. Interciência, pag. 2

Para tener un buen presupuesto es necesario que la planeación esté bien diseñada, lo que minimiza la posibilidad de errores y fallas.

Para preparar la planeación elegimos algunas formas de análisis, por ejemplo, si la empresa desea vender más, se puede empezar por el plan de ventas, si desea

aumentar su capacidad, entonces es posible iniciar por la producción de la fábrica, pasando por un análisis de inventarios, hasta llegar a la cantidad del producto final deseado para satisfacer la demanda.

FREZATTI Fabio (2000): "Un planteamiento adecuado del plan de negocios es aquel que considera la elaboración del presupuesto como una forma de controlar el resultado en el futuro. La planificación sin control es una falacia y una pérdida de tiempo y energía. Significa que toda la energía fue desperdiciada por los ejecutivos que deciden el futuro, sin saber si los objetivos pueden ser alcanzados. El control es fundamental para entender el nivel de rendimiento que puede ser alcanzado y cuándo ese resultado se ha acercado del que fue designado en el plan estratégico." (Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial. 2a ed. São Paulo: Atlas, 2000, p.37)

Usualmente se inicia el proceso de elaboración del presupuesto con la previsión de ventas, de nuevos clientes, objetivos de aumento de ganancias, perspectivas de mercado, crecimiento de las ventas, precios y competidores. Después de estos análisis nos trasladamos al sector productivo: capacidad de producción, la productividad, los métodos, las inversiones.

Pero eso no quiere decir que sea necesariamente de esa manera, todo depende del tipo de negocio, por ejemplo, en el caso de las agroindustrias, la planificación puede comenzar con un estudio de la superficie plantada y la capacidad de producción, o ambos. El presupuesto se basa en los datos recogidos en la planificación.

En un segundo paso se hace una encuesta de materias primas, suministros, mano de obra, impuestos, gastos de administración, gastos financieros, los costos directos e indirectos de producción y de ventas, teniendo en cuenta las cuentas por cobrar, cuentas por pagar, inversiones de capital y otros préstamos.

Es muy importante analizar si el margen de rentabilidad de este producto va de acuerdo con el deseado por los accionistas.

PYHRR Peter A. (1981): "Independientemente de la técnica presupuestaria empleada, no hay sustituto para una buena planificación. Si antes que nada, una empresa no debiera estar produciendo o prestando algunos de sus

servicios, (ya sea porque no tenga un buen margen de lucro); entonces ni el mejor plan operativo y la mejor metodología presupuestaria podría conseguir buenos resultados. En la peor de las hipótesis, todo sistema de presupuesto debe mostrar ese error, pero las organizaciones pueden ahorrar mucho tiempo y dinero si llegan a esta conclusión en la etapa preliminar de planificación". (O Orçamento Base Zero, Rio de Janeiro Brasil, 1981. Editora Interciência, p. 5).

El Cuadro 1 muestra algunos de los principales aspectos para la elaboración de la planificación. Podemos ver las etapas que generalmente son seguidas para la implementación de un buen plan estratégico; vale resaltar que esas etapas obligatoriamente tienen que ser seguidas en el caso de que se vaya implementar el PBC y que los ajustes deben ser hechos antes de la implementación de la metodología. Básicamente, se divide en 5 áreas de evaluación que comprende: Personas, Procesos, Finanzas, Mercado y Producción. Dentro de cada una de estas 5 áreas se destacan los ítems a ser evaluados:

- Personas: productividad, desarrollo, capacidad, entrenamientos necesarios, la forma en que dispone el flujo de información, resistencia a cambios, comportamientos, relaciones personales.
- Procesos: normalización de operaciones (POP), análisis del sector de informática, revisión de procesos, definición de reglas o premisas.
- Finanzas: análisis de la cantidad de recursos financieros necesarios, la necesidad de financiarse con deuda, análisis de gastos, simulación de resultados, etc.
- Mercado: apalancamiento de ventas, perspectivas de mercado, competidores, nuevos productos, precios
- Producción: plan de producción, procesos productivos, costos de producción, insumos, materia prima, capacidad instalada, sistemas de calidad.

Cuadro 1 Principales análisis para la elaboración del plan estratégico.¹

Personas	Procesos	Finanzas	Mercado	Producción
Productividad	Normalización de las operaciones (POP, IT)	Recursos, financiamientos	Apalancamiento de ventas	Planeación de la producción
Desarrollo, capacidad, entrenamientos	Sistemas/ informática	Análisis financieros, plan de cuentas	Perspectivas de mercado	Procesos
Flujo de informaciones	Revisión de procesos	Análisis de gastos	Nuevos productos	Costos
Resistencia a los cambios, comportamiento, relaciones humanas,	Premisas/reglas para asignación de gastos en cuentas, planeación, lista de prioridades	Simulaciones de resultados	Precios y competidores	Insumos, materia prima, capacidad, etc...

Fuente: Elaboración propia.

Es necesario hacer un diagnóstico para comprobar el estado financiero y operativo de la organización, después de eso se establece un plan estratégico para la compañía alineados a la Misión, Visión, Valores y un conjunto de estrategias para cada uno de los siguientes puntos: marketing, finanzas, procesos, producción y las personas.

PYHRR, Peter A. (1981) "No vivimos en un mundo estático y si vamos a trabajar con eficacia, debemos ser capaces de adaptarnos fácilmente a nuestro medio ambiente cambiante. Dado que los procedimientos para la planificación y el presupuesto, son por lo general la mecánica de los ajustes operacionales importantes de la industria y la administración pública, un procedimiento eficaz para la planificación y la elaboración presupuestal tiene que reaccionar y responder con rapidez para adaptarse a los cambios " (O Orçamento Base Zero, Rio de Janeiro Brasil, 1981 Editora Interciência, p. 7).

¹ El cuadro 1 fue utilizado en el proyecto de las 5 PYMES brasileñas del sector mayorista y también en las dos agroindustrias.

El *Cuadro 2* señala las principales diferencias entre un proceso ideal, un proceso deficiente y un proceso donde fue aplicada la metodología del PBC, y hace hincapié en que el proceso del PBC proporciona una evaluación detallada de las alternativas, beneficios, costos y facilita la toma de decisiones.

Cuadro 2 Diferencias en tipos de procesos.

Base (punto de partida)	Dirección (cómo atingir el objetivo)	Objetivos (Punto Final)
A: Situación ideal:		
El conocimiento detallado de las actividades actuales y las operaciones, incluyendo los costos y la eficiencia	Evaluación detallada de las direcciones, actividades y programas con los gastos específicos dentro de cada programa	Objetivos realistas, medibles y alcanzables, con niveles de gastos establecidos y con un conjunto de prioridades entre los objetivos
B: Situación deficiente:		
La falta de conocimiento detallado de las actividades, los costos y la eficiencia	Programas y direcciones muy amplias y generales: falta de directrices de costo, los administradores responsables de la operación con poca o ninguna dirección específica	Órdenes “maternales” (aumentar los beneficios, proporcionar la mejor educación posible, reducir la contaminación atmosférica, etc.) Sin la posibilidad de logro.
C: Impacto del presupuesto Base Cero		
La evaluación detallada de las actividades alternativas, beneficios y la eficacia en la actualidad.	Identifica y evalúa las actividades y programas actuales en detalle: las alternativas, costos, beneficios y la efectividad, el establecimiento de prioridades dentro de cada programa, identificando el nivel de logro de los objetivos en los distintos niveles de gastos.	Identifica las opciones entre los programas y metas para que la dirección pueda tomar la decisión sobre el nivel de asignación que puede ofrecer, en comparación con los programas y objetivos que tienen que renunciar

Fuente: 1981, Pyhrr, Peter A, Ed. Interciência, pag.4, O Orçamento Base Zero

1.2 **BALANCED SCORECARD**

Una de las principales técnicas de planeación estratégica utilizada actualmente es el *Balanced Scorecard*, que es una técnica que tiene como objetivo integrar y equilibrar todos los indicadores clave de rendimiento existentes en una empresa, desde el financiero-administrativo hasta los que se refieren a los procesos internos, el establecimiento de objetivos de calidad (indicadores) para las funciones y niveles

pertinentes dentro de la organización, es decir, desglosar los indicadores de cada sector empresarial, con objetivos claramente definidos. El *Balanced Scorecard* fue desarrollado por dos maestros de Harvard, Robert Kaplan y David Norton en 1992.

Según Kaplan Y Norton (1997): “El *Balanced Scorecard* es una herramienta que materializa la visión y la estrategia de la empresa a través de un mapa consistente con los objetivos y medidas de desempeño, organizados en cuatro diferentes perspectivas: financiera, del cliente, de los procesos internos, aprendizaje y crecimiento. Estas medidas deben estar vinculadas a comunicar un pequeño número de grandes temas estratégicos, tales como la reducción de riesgo de la compañía, crecimiento o aumento de la productividad, p. 27.”

La *Figura 2* muestra las perspectivas de la metodología del *Balanced Scorecard* para las áreas: financiera, procesos internos, aprendizaje y crecimiento del equipo y del cliente.

Figura 2– Perspectivas del BSC



Fuente: Universidad Federal de Rio de Janeiro – 2009 – MBA en tecnología de la Información – Sistema de Apoyo a la decisión e información... O Flavio Mello.

La *Figura 2*, señala las cuatro perspectivas con preguntas: Financiero: ¿para tener éxito financiero debemos parecernos a nuestros clientes? Procesos internos del negocio: ¿Para satisfacer a los clientes en cuáles procesos debemos destacar? Aprendizaje y crecimiento: ¿para lograr nuestra visión cómo debemos sustentar la habilidad de cambiar y progresar? Cliente: ¿para lograr alcanzar nuestra visión cómo debemos ser vistos por nuestros clientes?

Así, en este modelo, se traduce la misión y la estrategia de una empresa en objetivos concretos y medidas.

KAPLAN R.S. NORTON D. P. "El BSC se ha convertido en un sistema capaz de entender la estrategia de negocio y comunicarla a toda la organización. Las medidas representan un equilibrio entre los diferentes indicadores externos (frente a los accionistas y clientes), y las medidas internas de los procesos de negocio críticos (tales como la innovación, el aprendizaje y crecimiento). (A estratégia em ação: balanced scorecard. 4a ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997, p. 37).

El BSC señala en cuales segmentos del mercado se debe competir y ganar clientes. Ofrece una visión de futuro y una forma de llegar a ella, eso está de acuerdo con lo que hemos visto antes en la planificación.

Se tiene la idea equivocada que el BSC es una herramienta para los contadores, más bien está vinculado a la organización contable y debe ser utilizado por los ejecutivos que necesitan de información para tomar una serie de decisiones: sobre sus operaciones, sus procesos de producción, sus objetivos, sus productos y sus clientes, es decir, está dirigida a la consecución del Plan Estratégico de la organización.

KAPLAN R.S. NORTON D. P. "El BSC es un método que ayuda a los gerentes a desarrollar una estrategia desde el principio hasta el final y luego hacer que cada persona que forma parte de la organización esté involucrada en su aplicación, deja bien claro lo que es la visión ("para dónde iremos") y estrategia ("cómo llegaremos) en el centro del proceso de gestión. (A estratégia em ação: *balanced scorecard*. 4a ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997, p. 1-231).

El BSC establece metas y planea lo que la gente va a adoptar, las conductas y las acciones que son necesarias para lograr los objetivos.

Los indicadores deben reflejar la estrategia de la empresa y deben ser utilizados para ayudar a las personas en la organización a tratar de lograr las prioridades definidas en las estrategias. Sólo entonces las empresas serán capaces de crear no sólo la estrategia, sino también ponerlas en práctica (Kaplan y Norton, (2001).

El BSC puede ayudar de una manera muy positiva en la aplicación del proceso del PBC, pues es una técnica muy eficaz de planificación. El BSC sería la herramienta ideal para ser implementada en conjunto con el PBC para asegurarse de que los resultados sean aún mejores, ya que los resultados del proceso de PBC están directamente relacionados con la planificación estratégica de las empresas y debe estar bien definido y estructurado, lo que podría ahorrar tiempo y evitar errores.

El problema principal con respecto a las PYMES y al agronegocio es que en la mayoría de los casos, esas empresas no están preparadas para aplicar los dos métodos simultáneamente. Tanto el proceso de BSC como el proceso del PBC son muy detallados y requieren de la dedicación de más tiempo para su implantación y aplicación. En las grandes corporaciones y empresas más organizadas, donde los directores están preparados y los equipos son maduros, los dos métodos juntos pueden traer resultados muy ventajosos.

1.3 EL PRESUPUESTO BASE CERO (PBC) o ZERO BASED BUDGETING (ZBB).

Es de gran importancia señalar que la literatura disponible sobre el Presupuesto Base Cero (PBC) es muy escasa y no identifica todas las dificultades y beneficios de la implementación del mismo, así como sus aportaciones a la gestión del presupuesto y la gestión del conocimiento implícito en él, se recurrió en buena medida al trabajo de Pyhrr (1981); sin , en el presente trabajo se destacan los mayores beneficios identificadas en la implementación de la metodología del PBC en las PYMES y en las agro industrias brasileñas, que se analizan en este documento. Es decir, se hace un gran esfuerzo por formalizar dicha metodología reuniendo experiencias de los casos prácticos los cuales se señalarán de manera pertinente en el capítulo 3.

Ahora bien, el ZBB *Zero Based Budgeting* o PBC *Presupuesto Base Cero*, es una herramienta de gestión estratégica que, como se indicó, obliga a la empresa u órgano

público a identificar todos los procesos y programas y a analizar la organización por completo, establecer metas y objetivos, tomar las decisiones necesarias y evaluar las alteraciones y aumento de carga de trabajo, está caracterizado por la **descentralización de las operaciones** y que, al mismo tiempo, permite al administrador **un control exhaustivo de todos los gastos de la empresa**. Tiene como objetivo examinar la estructura de cada uno de los gastos y costos, buscando ahorros potenciales.

Es un resurgimiento de la herramienta del presupuesto, que parte de la necesidad de justificar la existencia de cada gasto o programa. Funciona como una **herramienta eficaz para reducir o ajustar los gastos**, tiene un enfoque a la **calidad** de los productos y servicios, lo que excluye algunas reducciones consideradas como anti-calidad.

PRENCHAND A.: "El objetivo de la metodología del PBC es que la empresa pueda **sobrevivir dentro de los recursos disponibles**, y constituye un medio para analizar, reestructurar y eliminar costos, programas y proyectos no rentables" (Temas e questões sobre a gestão da despesa pública. Revista do Serviço Público, n. 2,1998. 49).

El PBC fue desarrollado inicialmente, en el año 1968, en la empresa Texas Instruments Inc², fue resultado de un esfuerzo colectivo direccionado por el departamento de Asesoría e Investigación, dirigido por un miembro del Consejo, el Sr. Tommy Thomsen, y los directores: Cecil Dotson, Grant Dove, Jim Fischer y Bryan Smith. Después de la implementación exitosa el Sr. Peter A. Pyhrr publicó un artículo sobre el proceso que fue ledo por el gobernador del estado de Georgia, Jimmy Carter, que consideraba el proceso esencial para una mejor administración de los recursos públicos. Durante el proceso el Sr. Jimmy Carter analizaba personalmente la

²Texas Instruments, más conocida en la industria electrónica como TI, es una empresa norteamericana con sede en Dallas (Texas, EE. UU.) que desarrolla y comercializa semiconductores y tecnología para ordenadores. TI es el tercer mayor fabricante de semiconductores del mundo tras Intel y Samsung y es el mayor suministrador de circuitos integrados para teléfonos móviles. Igualmente, es el mayor productor de procesadores digitales de señal y semiconductores analógicos. Otras áreas de actividad incluyen circuitos integrados para módem de banda ancha, periféricos para ordenadores, dispositivos digitales de consumo y RF.

importancia de cada uno de los paquetes de prioridades. Posteriormente el Sr. Peter A. Pyhrr escribió el único libro sobre el PBC, además de ese libro se elaboraron artículos publicados por consultores.

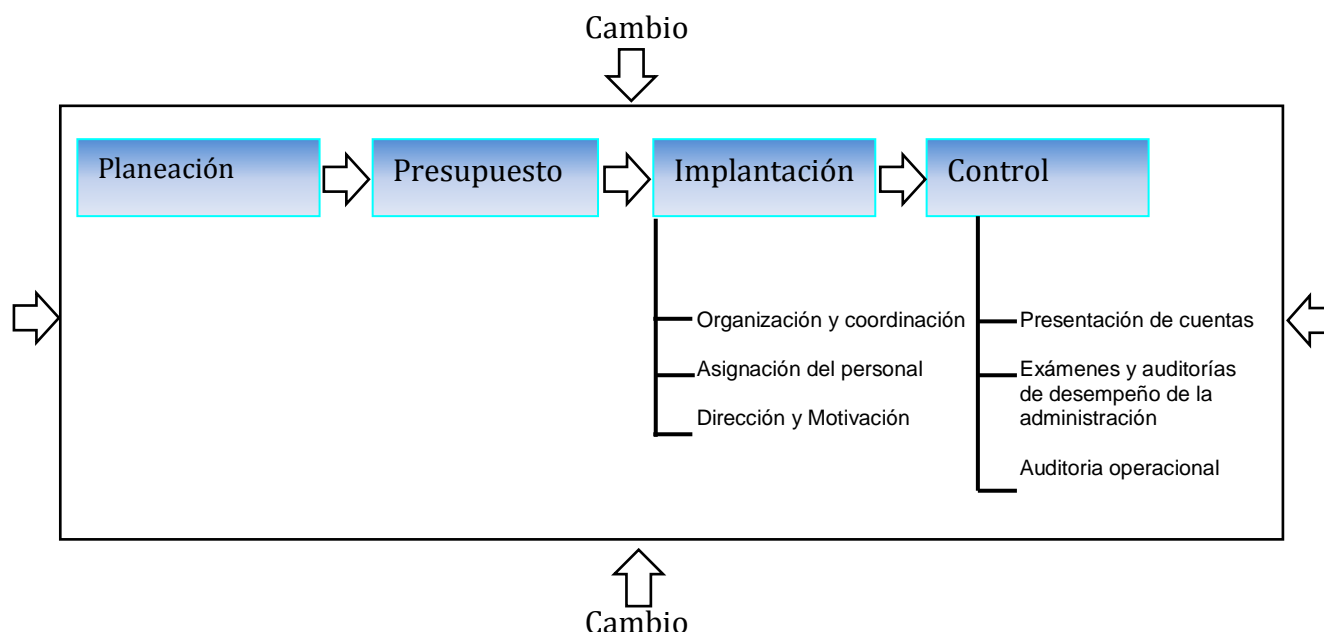
Sobre el proceso de implementación del PBC PYHRR Peter A. relata que: "El proceso requiere que cada director justifique detalladamente todos los créditos solicitados en su presupuesto, **obligándole a justificar dónde se va gastar el dinero.** Cada director tiene la obligación de preparar un "paquete" de decisiones para cada actividad u operación, este paquete incluye un análisis de costos, efectos, medidas alternativas de comportamiento, las consecuencias de no llevar a cabo las actividades y los beneficios. El análisis de las alternativas requeridas por el Presupuesto Base Cero presenta un nuevo concepto en los presupuestos de las técnicas típicas." (O Orçamento Base Zero, Rio de Janeiro Brasil, 1981. Editora Interciência, p. 12).

La metodología del PBC se enfoca en el proceso de elaboración y no sólo sobre un porcentaje de aumento o disminución, busca lograr directamente la meta, permite hacer comparaciones, da al administrador un control completo para la solución de problemas. Hace que cada paquete de decisión y de gastos sea justificado y cuestionado su necesidad, haciendo que los vicios administrativos sean identificados y eliminados.

En la práctica, el PBC es más que un simple proceso presupuestario. Es un proceso de gestión que conecta efectivamente los procesos de planificación, elaboración de presupuesto y control, para producir procesos de planeación y de control de operaciones bien fundamentados.

La *Figura 3*, destaca el proceso administrativo, a través de la visión de Peter A. Pyhrr; donde él destaca algunos puntos de atención en las fases de implementación y en la de control. En la fase de implementación se destaca la organización y coordinación del equipo, la distribución del personal y la dirección y motivación. En la fase de Control destaca la prestación de cuentas, auditorías y evaluaciones de desempeño, así como auditoría operacional. Estos son puntos clave para el éxito de la implementación de la metodología del PBC.

Figura 3 – El proceso administrativo



Fuente: (1981, Pyhrr, Peter A, Ed. Interciência, Orçamento Base Zero – um instrumento Administrativo Prático para avaliação das despesas).

Al principio, el proceso del PBC no es bien recibido por el personal responsable directamente; pues temen que aumente en gran medida la carga de trabajo para la preparación del presupuesto, como creía también el Sr. Arthur F. Burns asesor del presidente de los Estados Unidos en 1969. Sin embargo, como lo demuestra la experiencia de la Texas Instruments, Inc., y el Estado de Georgia, este tipo de presupuesto no tiene que "aumentar la carga de trabajo". De hecho, si se planifica con eficacia y administra adecuadamente, el PBC en realidad puede reducir la carga de la preparación del presupuesto, mientras que mejora la calidad de la información necesaria para tomar decisiones de gestión y asignación de recursos.

La metodología también sufre la resistencia de aquellos que temen que algunos de sus procesos o actividades sean eliminadas, debido a la investigación que cada actividad va a sufrir durante el proceso.

PYHRR Peter A. "Si una organización tiene problemas administrativos internos, el proceso de elaboración del presupuesto base cero pronto los identificará y va a proporcionar algunos mecanismos para la solución de esos problemas. Las organizaciones tienen una gran necesidad de procedimientos

administrativos eficientes y la elaboración del presupuesto base cero puede tener un impacto importante, aunque la experiencia puede ser un poco traumática al principio. Las pequeñas o grandes organizaciones **bien administradas** pueden lograr excelentes resultados en el primer año y pueden evitar casi todos los problemas identificados. La organización que tiene la mayor dificultad en la aplicación del presupuesto base cero es la que más lo necesita.” (O Orçamento Base Zero, Rio de Janeiro Brasil, 1981. Editora Interciência, p. 126).

En los *Cuadros 3 y 4*, se pueden ver los principales puntos (dificultades y beneficios³) identificados en la implementación de proyecto del PBC en las PYMES y en las agro industrias Brasileñas, las cuales analizaremos en el capítulo 3.

Cuadro 3 Principales dificultades de la implantación del proyecto de control presupuestario – PBC

MAYORES DIFICULTADES DE LA IMPLEMENTACIÓN DEL PROYECTO
Resistencia a Cambios
Planeamiento estratégico mal hecho o incompleto
Gerencia centralizadora
Falta de un histórico contable correcto
Desconocimiento de procesos
Compromiso de los funcionarios
Vicios administrativos
Tiempo entre desarrollo e implantación – pensamiento limitado al corto plazo
Mantenimiento preventivo x correctivo
Gastos estimados por la contabilidad
Problemas comportamiento, falta de comunicación interna
Alteraciones inflacionarias
La inexistencia de un plan de cuentas adecuado y de centros de costos bien definidos

Fuente: Elaboración propia.

³ Tanto las dificultades como los beneficios tienen el mismo grado de importancia, por lo que no tienen un ordenamiento o numeración en los Cuadros 3 y 4.

Las estimaciones: Para preparar el PBC es necesario estudiar los gastos de uno en uno para detectar posibles deficiencias o excesos en el gasto de cada elemento.

No son aceptables programaciones presupuestarias basadas en el promedio de gastos de años anteriores, para elaborar el presupuesto es necesario analizar cada gasto (por qué se hace, cuándo se hace), elaborar las “premisas o reglas” y designar responsables por la gestión de las cuentas y paquetes.

El PBC es una metodología para elaborar el presupuesto realizada en función de cada actividad e involucra a todos los empleados de la empresa en su proceso de elaboración, utilizando estos mismos empleados como gerentes de cuenta o paquetes de decisiones; **el PBC es un "instrumento vivo" de gestión que se adapta a las nuevas tendencias organizacionales o situacionales** y depende de un esfuerzo continuo para mejorar las operaciones y la rentabilidad.

El PBC tiene cuatro principios como componentes básicos: planificación, elaboración del presupuesto, ejecución y control.

El Presupuesto Base Cero da al administrador una base de datos de información que le permite localizar y resolver los problemas lo más rápido posible, y también puede servir como una base para facilitar y ayudar en las auditorías internas.

Cuadro 4 Principales Beneficios de la implementación del PBC

MAYORES BENEFICIOS DE LA IMPLEMENTACIÓN DEL PROYECTO	
Reducción de Costos	
Mejor planeamiento	
Descentralización de las informaciones y de las actividades	
Histórico contable correcto	
Difusión del conocimiento y de mejores prácticas	
Creación de una nueva cultura	
Desempeño, eliminación de procesos inadecuados	
Perfeccionamiento del equipo: crecimiento personal y profesional	
Desarrollo de la creatividad y trabajo en equipo	
Control y Simulaciones de resultados	
Búsqueda de Informaciones	
Desarrollo gerencial	
Adecuación de los gastos	

Fuente: Elaboración propia

Los beneficios de ese tipo de gestión, según el Dr. Clóvis José de Grazia (2011) son: la coordinación del trabajo entre las áreas y departamentos y el no aislamiento entre unos y otros- **Visión Holística; La Reducción del tiempo en ciclos de procesos**– Mejora continua; **la disminución de los costos, la eficiencia y la eficacia de los internos, excelencia en Calidad**-Aprender a aprender, **La satisfacción de los stakeholders.**

La empresa que aprende es experta en cinco actividades: resolución sistemática de los problemas, experimentación de nuevos enfoques, aprovechamiento de las experiencias, aprendizaje de las mejores prácticas de otras empresas y transferencia rápida del conocimiento. Esas son también las características de proceso del PBC; donde el equipo es incentivado a promover la apreciación de medidas alternativas, las experiencias y donde las empresas pueden divulgar las mejores prácticas entre sí, la difusión del conocimiento no solo internamente sino también hacia otras empresas.

Lo que se desea resaltar es que el PBC no es solamente una herramienta de gestión de presupuesto, que evalúa todas las actividades y planes, para lograr una mejor

distribución de los recursos financieros; sino una herramienta de gestión estratégica, que ayudará al administrador a saber lo que se puede esperar de la empresa en términos de resultados; además de que le dará elementos a la empresa para simular las posibles situaciones y prepararse para resolverlas.

Se trata pues, de una herramienta que cambia la “cultura” de la empresa, haciendo que el equipo de empleados participe activamente en la búsqueda de lograr los objetivos de la empresa, además de proporcionar un gran crecimiento del equipo, desarrollando el trabajo en grupo y la búsqueda de información.

1.4 TIPOS DE PRESUPUESTOS APLICADOS ACTUALMENTE.

El presupuesto es una parte del sistema de planificación y control, y tiene como objetivo cuantificar en términos monetarios, por adelantado, y presentar los planes, proyectos y estrategias de la empresa. Es una herramienta muy importante para cualquier empresa, independientemente de su tamaño. Posibilita establecer metas y políticas.

Se debe destacar que, cuando la empresa adopta una herramienta de presupuesto junto con la planificación estratégica, uno de los factores de mayor importancia es el monitoreo mensual de las variaciones y desviaciones, inconformidades de procesos y la puesta en práctica de planes de acción.

Básicamente, hay dos tipos clásicos de presupuesto: el presupuesto estático y el presupuesto flexible.

Presupuesto estático: es el presupuesto más común. Las previsiones presupuestarias se derivan de la definición de determinados volúmenes de producción o de ventas. El presupuesto es considerado estático cuando la administración del sistema no permite ningún cambio en las partes del presupuesto.

Presupuesto flexible: en éste se determina el volumen de producción, el volumen de ventas o sector de actividad, la empresa admite un rango de nivel de actividades, que tienden a ser determinados volúmenes de producción o de ventas. El presupuesto flexible es un conjunto de presupuestos que se pueden ajustar a cualquier nivel de actividad.

En el caso del sector agro-industrial este es el tipo de presupuesto más apropiado, teniendo en cuenta que esta actividad está sujeta a grandes variaciones inesperadas, como por ejemplo, en la cantidad de materias primas disponibles en el mercado, el clima, los precios de los insumos, las variaciones en los precios e incluso ataques de plagas en los cultivos, y también depende de factores tales como las áreas plantadas. Entre los principales tipos de presupuestos utilizados por las empresas en la actualidad son:

- a) Los presupuestos variables: presupuestos de gastos que se expresan como un porcentaje de las ventas, en lugar de valores absolutos en moneda;
- b) Los presupuestos de línea de ítem: el presupuesto es una larga lista de diferentes elementos que serán evaluados uno por uno;
- c) Estimación de las tendencias históricas: para que las ventas crezcan en un determinado porcentaje con respecto al año anterior, se evalúa la magnitud del aumento del gasto;
- d) Los fondos presupuestarios asignados: esta filosofía utiliza planes en categorías fijados por un reglamento o decisión ejecutiva, un importe fijo o porcentaje de los recursos. Los ejemplos incluyen los presupuestos públicos, por ejemplo. Los recursos para la salud o la educación, otro ejemplo sería una empresa donde los directivos asignan presupuestos de \$10 millones para la investigación y desarrollo, sin saber exactamente qué proyectos se llevarán a cabo;
- e) Presupuestos de ataques a los problemas: esta filosofía no se trata sólo de dinero, se trata de evaluar dónde gastar el dinero. Intencionalmente, las demandas son evaluadas en un corto espacio de tiempo, por lo que la evaluación con este tipo de herramienta presupuestal resulta ineficiente debido a que no se tiene tiempo para analizar las causas de los problemas y, por lo tanto, no se hace una buena asignación de los recursos.

El tipo de presupuesto más utilizado por las empresas brasileñas es el presupuesto **de las tendencias históricas**. Es un presupuesto muy común, donde se utilizan los datos del pasado para las proyecciones de futuras situaciones utilizando sólo un indexador para actualizarlos.

Es como si el gerente general de la compañía estuviera "mirando por el espejo retrovisor", y por lo tanto es una metodología que perpetúa los errores del pasado. Se debe tener en cuenta que el comportamiento de la empresa es básicamente la misma. Es difícil imaginar que una simple reproducción de sucesos pasados puede reflejar el futuro. Es evidente que la mera existencia de un gasto o un programa no pueden justificar su existencia en el futuro. En este caso, algunas empresas prefieren retirar del plan algunos hechos que ya saben que no van a suceder. De nuevo, el problema radica en que estas empresas no suelen tener un cálculo de la memoria de los eventos en el pasado y, por lo tanto, es prácticamente imposible que el gerente pueda recordar todos los hechos que no deben formar parte del presupuesto del año que viene y luego eliminarlos de la historia.

El PBC por tanto es, en comparación con los métodos tradicionales expuestos anteriormente, una herramienta eficiente e incluyente, pues involucra a todo el personal en todos los niveles jerárquicos de la empresa. Fomenta el trabajo en equipo, la aportación de ideas, se asumen las responsabilidades, crea una nueva cultura de trabajo, no perpetúa ni maquilla errores del pasado, da un seguimiento cercano y continuo de los procesos de gastos y costos. Sin embargo se debe resaltar que al aceptar aplicar esta metodología el compromiso central está en seguir las directrices que implica y no hacer cambios a medio camino o modificar el presupuesto de acuerdo a preferencias, ya que no se obtendrían los resultados deseados.

En el capítulo 2 se abordará el tema sobre el proceso de implementación del PBC, **las adaptaciones que fueron hechas a la metodología original**, implementada en la Texas Instruments y en el Gobierno del estado de Georgia EUA, para la aplicación en las empresas brasileñas, las divisiones adoptadas (Pymes y agro negocios) **y sobre datos básicos de la metodología**, como lo son: paquetes de decisiones, lista de prioridades, reglas o premisas, umbral o límites de cortes. En ese capítulo serán descritas las diferencias entre las empresas en cuanto a la aplicación de la metodología. **Cabe resaltar que** las adaptaciones a la metodología fueron las mismas para todas las empresas PYMES y que **hubo adaptaciones especiales en las agroindustrias** que serán descritas en el capítulo 3 en el apartado del agro negocio.

CAPITULO 2

2. EL PROCESO DE IMPLEMENTACIÓN DEL PRESUPUESTO BASE CERO – CARACTERÍSTICAS.

2.1 IMPLEMENTACIÓN DEL PRESUPUESTO DE NEGOCIO.

La implementación de un proyecto de control de los costos y presupuesto basado en los principios del PBC, crea un modelo de control de gestión, donde los responsables de los distintos departamentos que componen una organización se comprometen a partir de objetivos.

Es esta la descentralización de responsabilidades, lo cual busca dar más tiempo a los administradores para que ellos puedan centrarse en la toma de decisiones más importantes.

PYHRR Peter A. (1981) El proceso involucra a toda la compañía y los directores, supervisores y gerentes, al personal operativo en el desarrollo de un presupuesto, que va a dar prioridad a los recursos existentes, de acuerdo con las estrategias definidas.” (O Orçamento Base Zero, Rio de Janeiro Brasil, 1981 Editora Interciência, p. 17).

SENGE Peter M. (2001) en su quinta disciplina dice que: "El aprendizaje en equipo" se refiere al hecho de que la “expertise” de los equipos de la organización debe trascender a la de los miembros individuales. .” (A Quinta Disciplina. São Paulo: Editora Best Seller, 2001, p.43)

Senge (2001) se refiere al hecho de que las organizaciones sólo se desarrollan cuando sus equipos aprenden, creando así un círculo auto-suficiente de conocimiento en la organización, que constituye uno de los principales factores de éxito de las organizaciones modernas.

Por lo que se debe iniciar el proceso por una etapa de entrenamiento y preparación del equipo de empleados, la reestructuración de las áreas y ejecución de todos los programas.

Todas las áreas deben ser reestructuradas en un plazo máximo de un año, el punto más importante es la actitud de cada uno ante el proceso: el comportamiento, los

límites y el equilibrio, la creatividad, la preparación, el trabajo en equipo y rompimiento de paradigmas, entre otros.

Hay varios puntos que deben analizarse y diversas medidas que deberán ser adoptadas para la implementación de un control de costos y presupuesto:

- Hacer un diagnóstico de la situación actual de la empresa,
- Definir las reglas para el gasto y las asignaciones de costos,
- La definición de un plan de cuentas correcto con un gasto histórico correcto,
- Definir las agrupaciones de cuentas (paquetes),
- Establecer un cronograma,
- La planificación estratégica anual,
- Identificar y resolver los puntos de conflicto.

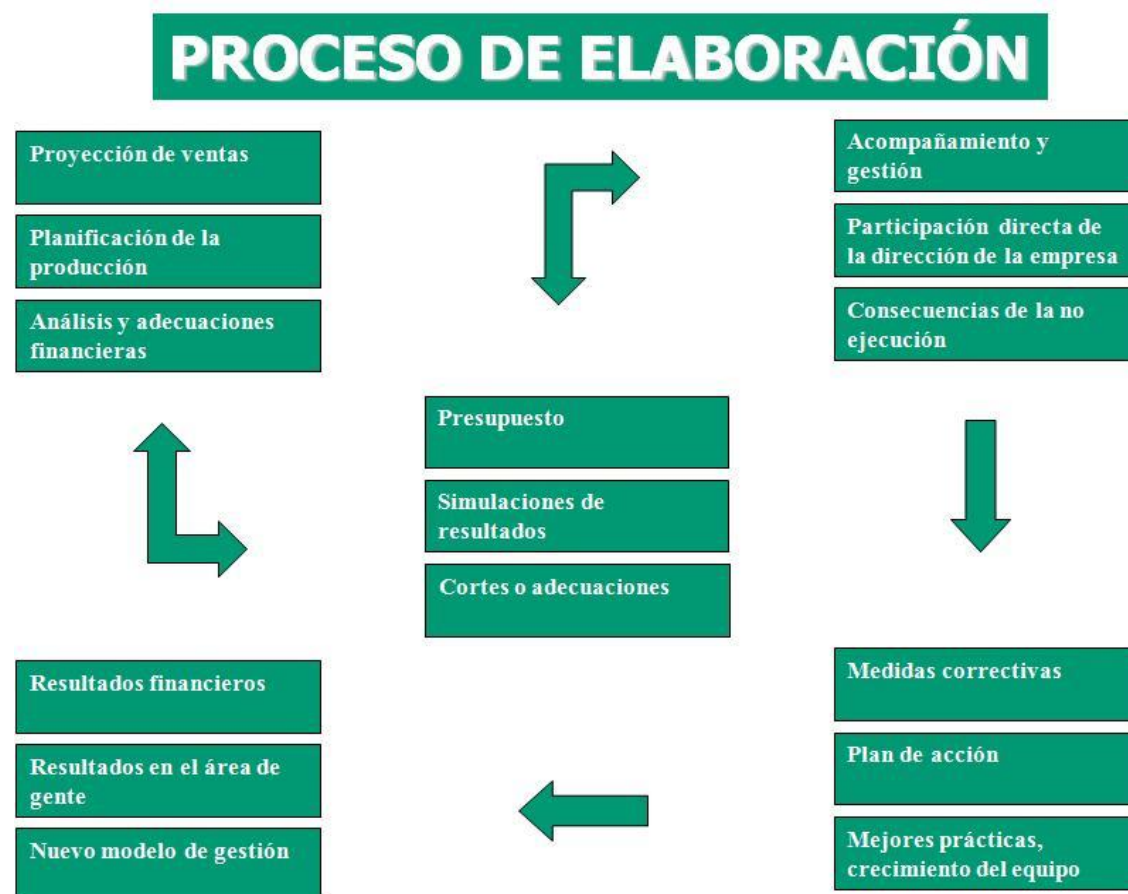
Los funcionarios deben gestionar y justificar las desviaciones de las cuentas relacionadas con sus cuentas o su "paquete".

PYHRR, Peter A (1981) "Después de la reorganización de los gastos, es necesario que cada uno sea evaluado y que su necesidad sea justificada: "la planificación identifica el resultado deseado, el presupuesto identifica los insumos necesarios para conseguir la planificación." (O Orçamento Base Zero, Rio de Janeiro Brasil, 1981. Editora Interciência, p. 2).

Se hace una proyección de los resultados anuales de la compañía, para analizar si los gastos proyectados se ajustan a la planificación de los resultados, el "corte presupuestario" se calcula a partir del siguiente análisis: haciendo una separación por cuenta y por centro de costos, se identifica en cada actividad si existe de la posibilidad de reducir los costos.

El *Figura 5* muestra las etapas de planificación y preparación del presupuesto, hasta la supervisión y la gestión.

Figura 5 Proceso de Elaboración del PBC – Empresa A



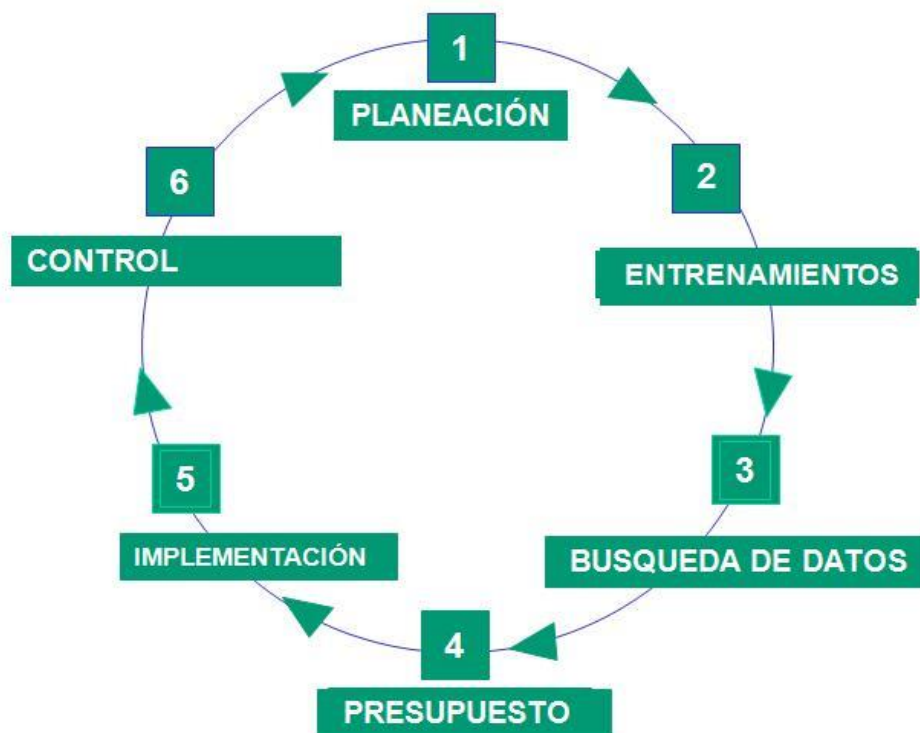
Fuente: Elaboración propia

Después que el presupuesto está elaborado, considerando los datos anteriores se puede optar por los recortes presupuestarios, principalmente por exclusión de medidas o actividades no económicas, o bien planes de poco retorno mediante la exclusión de ciertos gastos.

La *Figura 6* muestra el proceso del PBC en su totalidad; desde de la primera etapa que es la planeación estratégica, hasta su última y más importante etapa que es el control.

Figura 6 Proceso de Elaboración del PBC⁴

PROCESO DEL PBC – PRESUPUESTO BASE CERO



Fuente: elaboración propia

Una vez finalizado el presupuesto pasaremos a uno de los pasos más importantes en el proceso del PBC: supervisar y administrar el presupuesto.

⁴ La figura 6, muestra el proceso aplicado en todas las empresas que serán analizadas en el **Capítulo 3**.

2.2 AJUSTES A LA METODOLOGIA DEL PBC⁵

En ese apartado se indican los ajustes hechos a la metodología del PBC para la aplicación en las PYMES del sector mayorista.

El proyecto del PBC desarrollado para los distribuidores de la compañía InBev es una adaptación de la metodología del PBC americano, y tiene algunas diferencias básicas (incluso con relación al proyecto implementado en la propia Inbev), que fueron necesarias para su correcto funcionamiento en las PYMES brasileñas. A continuación se presentan algunas de estas diferencias relacionadas:

- a) Dar prioridad a la calidad y los recursos ya existentes en la empresa;
- b) Los paquetes de decisiones (que se refiere al agrupamiento de cuentas relacionadas a un ítem de la empresa y que se entregan a los empleados para que se hagan responsables de ese paquete y tomar decisiones sobre las cuentas que lo conforman), fueron separados en grupos que tienen actividades similares. Por ejemplo: paquete de beneficios, el cual contiene las cuentas: pasajes, salud, alimentación interna, uniformes, etc.
- c) En algunas empresas las prioridades no fueron evaluadas por paquetes, sino por cuentas; ya que en el agrupamiento por paquete (como en el ejemplo anterior) no todas las cuentas contenidas en él tienen la misma importancia para el director de la empresa, por lo que decide manejar las cuentas de manera individual y repartirlas a los gestores para que las manejen.
- d) En los sectores “productivos” fueron priorizadas las cuentas de costos directo y fijo, y después evaluados los proyectos; las reducciones comenzaron a realizarse por las cuentas de costos indirectos y variables y proyectos no viables;
- e) No se utilizaron los analistas de costos en la confección y ejecución de cada proyecto, sino los “gerentes” de las cuentas; los analistas de costos sólo han acompañado el proceso;

⁵ Los ajustes descritos aquí, fueron los mismos en todas las PYMES, también fueron los mismos en los proyectos de las industrias. Las únicas diferencias están en el sector agro industrial (lo que se verá en el capítulo 3).

- f) Los gerentes eran responsables por los paquetes, para hacer el presupuesto de los mismos, administrar cuentas y realizar las reducciones necesarias, evaluando cada actividad y cada centro de costos;
- g) El proceso es continuo;
- h) Ninguna reducción fue hecha si existía la posibilidad de dañar el proceso de venta o la calidad de los productos o servicios ofrecidos por la empresa;
- i) Es completamente flexible, con revisiones periódicas;
- j) A diferencia del proceso hecho en los Estados Unidos en la década de 60, los cambios no se hicieron directamente en el presupuesto, para no perjudicar el proyecto, ya que los empleados podrían imaginar que por el hecho de existir revisiones presupuestarias, el presupuesto podría ser hecho con un nivel menor de responsabilidad. Los cambios se hacen en hojas de cálculo separadas, que es a lo que llamamos tendencia;
- k) Las estimaciones se han realizado por cuenta y centro de costos que generó un proceso detallado y complejo;
- l) Las "alternativas no recomendadas", no son parte del proceso, pues provocaría un cierto cansancio en los empleados y haría el proceso convertirse en un proyecto más burocrático, las "alternativas no recomendadas" fueron expuestas en juntas de trabajo y fueron discutidas, pero no fueron detalladas;
- m) Gran parte de las operaciones fueron descentralizadas, ahora los directivos tienen más control de la operación de la empresa, debido al grado de detalle que el proyecto logró;
- n) El presupuesto fue hecho de acuerdo con la actividad y los recursos necesarios para desarrollar esta actividad, así como la disponibilidad de fondos directamente vinculados al resultado de la empresa, los recursos de financiamiento en la banca fueron dejados como última opción;
- o) No existen "niveles de gastos limitados" lo que podría "sofocar a la empresa".
- p) NBZ, VBZ y MR. ZBB: suele adoptarse las siglas NBZ (Nivel Base Cero) o centro de costos, VBZ (Variable Base Cero) o cuentas. Pero para estos proyectos se optó por no utilizar siglas, y se refiere únicamente a las siglas

comúnmente utilizadas en la contabilidad: centros de costos y cuentas, para facilitar la comprensión de los funcionarios. Se decidió también agrupar a los centros de costo en dos grandes grupos, que hemos llamado: GGF, Administración General y Fábrica, y CCP, Centros de costos de producción.

2.3 DIVISIONES ADOPTADAS PARA DEFINIR LA TABLA DE PAQUETES DE CUENTAS O “PAQUETES DE DECISIÓN”.

Uno de los principios básicos del PBC es la preparación de los llamados “Paquetes de decisiones”, para cada actividad u operación, esos paquetes son evaluados de acuerdo con los siguientes criterios:

- 1) Análisis de costos,
- 2) Finalidad,
- 3) Alternativas,
- 4) Medidas de desempeño,
- 5) Y consecuencias de “no ejecutar la actividad”.

El proceso es complejo y exige una carga de trabajo inicial mayor por parte de la dirección de la empresa, para la preparación del presupuesto, Pero al contrario de lo que se cree no aumenta la carga de trabajo de “todos” los sectores de la empresa, sino de algunos.

La metodología trae a la empresa un mejor nivel organizacional, lo que acaba por disminuir la carga de trabajo en la confección del presupuesto de la mayor parte de los involucrados en el proceso.

Según PYHRR Peter A. (1981) “el análisis de alternativas exigidas por el PBC introduce un nuevo concepto en las técnicas típicas de presupuesto. Los administradores en primer lugar tienen que identificar las diferentes maneras de ejecutar cada actividad, como por ejemplo: operaciones centralizadas y operaciones descentralizadas. Además de eso, la metodología del PBC exige que los administradores identifiquen diferentes niveles de esfuerzos para la ejecución de cada actividad. Ellos tienen que identificar un nivel mínimo de gastos, casi siempre cercano a 75% de su nivel actual de operaciones y

después identificar en paquetes de decisiones separados, los costos y beneficios de otros niveles de gastos para cada actividad. Este análisis obliga a todo administrador a llevar en consideración y evaluar un nivel de gastos más bajo que su nivel actual de operación; ofrece a la administración la alternativa de eliminar una actividad o de hacer elecciones entre varios niveles de esfuerzos, posibilita grandes cambios y alteraciones de niveles de gastos entre las unidades organizacionales". .” (O Orçamento Base Zero, Rio de Janeiro Brasil, 1981, Editora Interciência, p. 30).

Los registros contables (las cuentas contables) fueron agrupadas en "paquetes" de cuentas con funciones similares; PYHRR, Peter A (1981, p.5) y estos paquetes se distribuyen a los empleados que se convierten en los "gestores" de estos paquetes, y todas las decisiones de estas cuentas pasan directamente a través de ellos, la idea es aprovechar al máximo la capacidad del empleado y comprometerlo en el trabajo, y en la búsqueda de mejores resultados, utilizando a estos empleados como gerentes de los paquetes. Cabe resaltar que los paquetes y cuentas tienen “reglas pre determinadas por la dirección de la empresa y que a los gestores les toca cumplirlas. En la obra, *La segunda disciplina de Peter Senge M* (2001, p.41), el concepto "*Dominio personal*" se presenta como uno de los fundamentos de este sistema. Propone que las personas y organizaciones deben buscar el dominio personal, de centrar las energías, desarrollar la paciencia y ver la realidad objetivamente. El autor también hace hincapié en que sólo de esta manera las organizaciones pueden aprovechar realmente el potencial de sus empleados y así iniciar un proceso de auto-conocimiento y aprendizaje permanente.

Es muy importante que las cuentas estén debidamente clasificadas, así como los costos, eso determinará el tipo de información que se presentará al administrador de cuentas.

Cabe señalar que las cuentas clasificadas como "costos" deben ser analizadas y gestionadas de una manera especial. Cualquier intervención equivocada puede causar grandes problemas en el área producción. La *Figura 7*, muestra la división y separación de las cuentas por tipos (costos y gastos).

TIPOS DE CUENTAS – DISTRIBUCIÓN DE LOS PAQUETES



Fuente: Elaboración propia.

2.4 CRITÉRIOS PARA LA ORDENACIÓN DE LOS PAQUETES.

Según el Dr. Carlos Alexandre de Sá, maestro de la FGV Fundação Getulio Vargas en São Paulo y socio de la Cash Flow Solutions Consultoria e Participações, existen cuatro criterios para la ordenación los cuales responden a una pregunta en cada uno de ellos:

1. *Importancia Estratégica* - ¿este paquete contribuye para que la empresa consiga sus objetivos estratégicos?
2. *Importancia Operacional* - ¿otras actividades dependen de este paquete?
3. *Retorno Financiero* - ¿cuál es la rentabilidad de este paquete?, o sea, ¿cuál es la relación entre el costo y el retorno de este paquete?
4. *Relación Costo-Beneficio* - ¿este paquete agrega mucho valor y poco costo o mucho costo y poco valor?

Los grupos fueron separados por cuentas como gastos fijos y de producción directa, indirecta y variable. Dentro de estos grupos se separaron los paquetes de cuentas, que son grupos de cuentas que tienen fines similares, y estos paquetes fueron distribuidos al personal para que pudieran empezar la recolección de datos, control, preparación del presupuesto y la presentación de sugerencias para reducir y/o adecuar los gastos. El plan de cuentas contables fue dividido agrupando cuentas relacionadas entre sí.

En el *Cuadro 5*, se señala la división del plan general de cuentas de la contabilidad: El plan de cuentas fue dividido en 4 grandes grupos formados por pequeños subgrupos de cuentas.

Cuadro 5 Formación de Sub-grupos de cuentas contables – Paquetes de decisiones – Empresa A 2007

	Personal	Transportes	Gastos Generales	Instalaciones
Formado por:	7 Sub- Grupos	10 Sub-grupos	8 Sub Grupos	6 Sub-grupos
Contenido	22 Cuentas contables	22 Cuentas contables	19 Cuentas contables	18 Cuentas contables

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 6, muestra un ejemplo de separación de paquetes de cuentas, usados en las empresas que vamos analizar en el capítulo 3 (elaboración propia). El cuadro ejemplifica el grupo “personal” que contiene 7 sub grupos y 22 cuentas contables.

Cuadro 6 Formación de Sub-grupos de cuentas contables – Paquetes de decisiones – Empresa B

	PERSONAL
SALARIOS	
5.1	Retiros de dinero de los socios
0	Sueldos y salarios
5.3	Horas extra
COMISIONES Y PREMIOS	
5.4	Comisiones
5.5	Premios
IMPUESTOS AL SALARIO	
5.6	Impuestos sobre salarios y comisiones
5.7	Aguinaldo y vacaciones
BENEFICIOS	
5.8	Vales de comida
5.9	Vales de transporte
5.10	Asistencia médica
5.11	Gasto interno con alimentación
5.12	Seguro de vida
5.13	Uniforme
SERVICIOS TERCERIZADOS	
5.14	Reposición de mercancía
5.15	Limpieza
5.16	Vigilancia
PRESTACIÓN DE SERVICIOS	
5.18	Servicios contratados
5.19	Contabilidad
5.20	Mantenimiento de programas, software y hardware
5.21	Personal temporal
RESICIÓN DE CONTRATO	
5.22	Indemnización y aviso previo

Fuente: elaboración propia.

2.5 LISTA DE PRIORIDADES (CUENTAS/PAQUETES) – RANKING DE PRIORIDADES.

Para lograr un buen resultado, se debe elaborar una lista de prioridades (ranking), en orden de importancia, que contenga los principales planes y proyectos para el próximo año, este plan debe ser muy detallado y justificado. Debe contemplar requisitos básicos tales como: análisis de costos, objetivos, alternativas, beneficios y retorno.

Según PYHRR Peter A.: “El proceso del PBC consiste en identificar paquetes de decisión y sus prioridades en orden de importancia por medio de un costo / beneficio. Por lo tanto, el PBC se puede utilizar en cualquier actividad, funciones u operaciones que pueden identificar un costo / beneficio, incluso si esa evaluación es altamente subjetiva”. (O Orçamento Base Zero, Rio de Janeiro Brasil, 198. Editora Interciência, p. 19).

Después de la preparación de la planificación estratégica para el año siguiente, se inicia el proceso de preparación del presupuesto, que debe ser realizado por los empleados de la compañía, con base en las reglas preestablecidas y más tarde cada empleado, llamado "Gestor de paquetes" presentará su presupuesto detallado y debidamente justificado para la junta directiva de la compañía.

Según Peter A. Pyhrr (1981), hay dos pasos básicos en el proceso del PBC:

- 1) La identificación de los paquetes de decisión: este paso involucra el análisis y descripción de cada actividad por separado.
- 2) La decisión de priorización de paquetes: este paso consiste en evaluar y ampliar paquetes en orden de importancia, a través de una evaluación costo / beneficio o subjetiva.

Una vez identificados y priorizados los “paquetes de decisión” los directivos de la empresa pueden asignar recursos a las actividades más importantes (o paquetes de decisión más importante), ya existentes o nuevos.

El presupuesto final se prepara mediante la adopción de paquetes aprobados para recibir créditos clasificándolas en sus unidades de presupuesto, a través del análisis

de los costos identificados en cada paquete para cerrar el presupuesto de cada unidad.

Durante este proceso, el historial contable del año anterior es de vital importancia, ya que se pueden analizar e identificar las dispersiones de los altos costos y las razones de estos en años anteriores, **pero es importante hacer hincapié en que en ningún momento el gasto histórico promedio del año anterior se utilizó para confeccionar el presupuesto.**

Un paquete de decisiones es un conjunto de programas que describe las actividades específicas de una manera amplia y con suficientes informaciones para que la administración pueda evaluarlos y priorizarlos con relación a las otras actividades que compiten para obtener recursos financieros, que en la mayoría de las veces es limitado, y de esta manera decidir aprobarlos o rechazarlos.

Los paquetes de decisiones son identificados y evaluados de la siguiente manera:

1. La finalidad (metas y objetivos)
2. Las consecuencias de no ejecutar la actividad
3. Medidas de desempeño
4. Opciones alternativas
5. Costos y beneficios

Según PYHRR Peter A. (1981): “En teoría se puede lograr una priorización para toda la empresa y la dirección puede evaluarla. Pero, a pesar de que esta priorización única identifica mejor la asignación de los recursos, la priorización y la evaluación de un gran número de paquetes generados por la descripción de todas las actividades separadas de una gran empresa, obligaría a la dirección a ejecutar una tarea pesada, si no imposible. En otro extremo, la priorización apenas a nivel de centro de costos es, obviamente insatisfactoria, pues no identifica para la dirección las opciones posibles entre centros de costos o entre las unidades organizacionales, y esas unidades organizacionales de nivel más bajo son, generalmente, muy numerosas para que la propia dirección pueda analizar las opciones.” (O Orçamento Base Zero, Rio de Janeiro Brasil, 1981, Editora Interciência, p. 15).

Eso quiere decir, que tanto en la Texas Instruments, como en el estado de Georgia **esa tarea fue realizada de manera diferente a la que vamos describir en este trabajo.**

En las empresas evaluadas en el capítulo 3, en primer lugar, los paquetes de decisiones propuestos pasaron por la “priorización” interna dentro de sus centros de costos, y fueron evaluadas según el criterio aquí establecido por sus responsables directos y por el jefe del sector; donde sus responsables explicaban en los mínimos detalles cada programa propuesto. Ese proceso ha funcionado como un primer filtro de programas no viables o no económicos, facilitando así, el trabajo de la dirección.

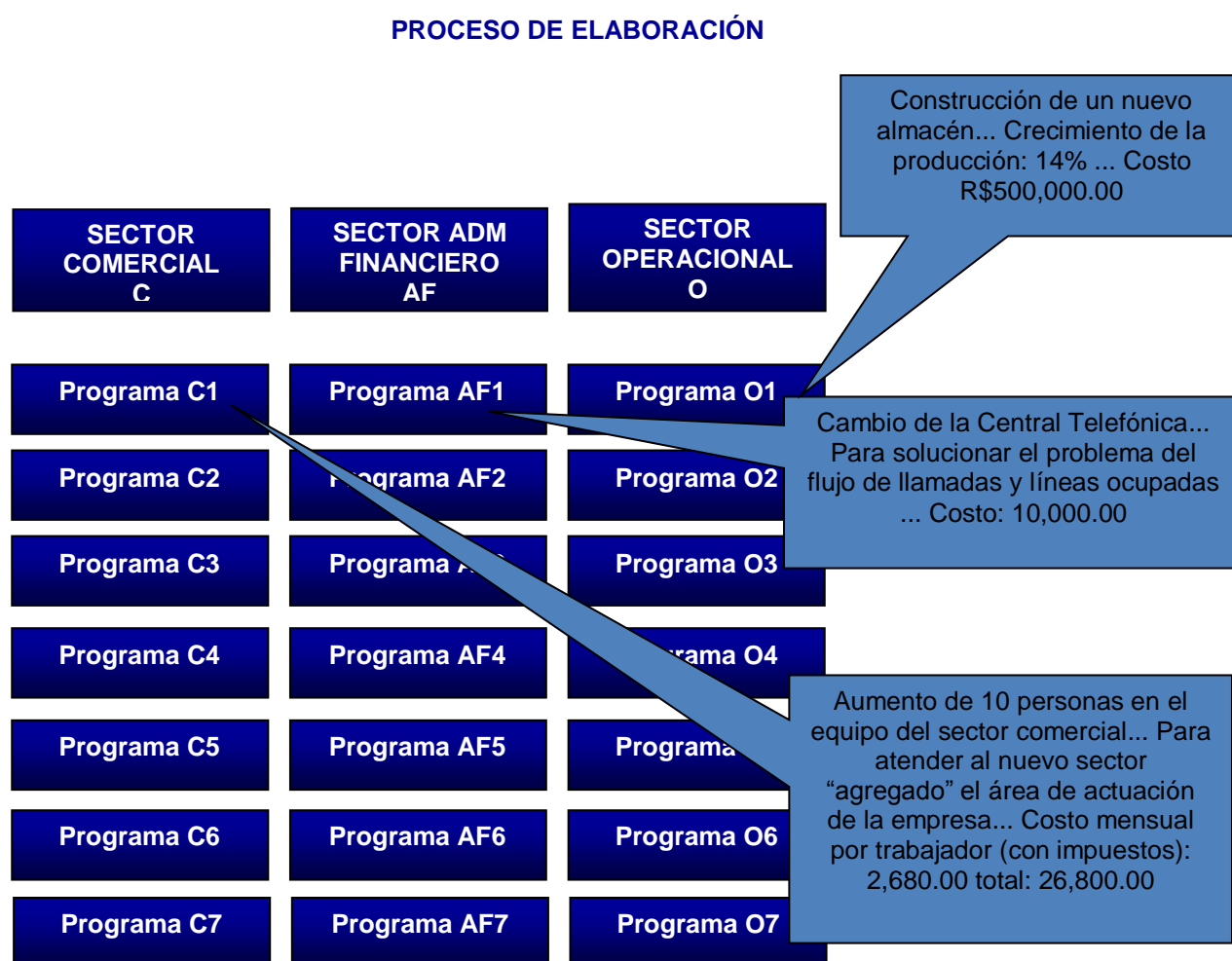
En un segundo momento, cuando los “jefes” de sectores ya tenían sus paquetes de prioridades debidamente listados en un ranking de prioridades interno (del centro de costos), fueron evaluados todos los paquetes, decidiendo entre los más prioritarios y estableciendo una pirámide de **prioridades generales de la empresa.**

En ese momento también se puede identificar equivocaciones de los jefes de sectores en la priorización de sus paquetes y pueden ser modificados. Al final, de esa manera también se establece el “umbral” del funcionamiento de la empresa.

Ese trabajo demandó a la dirección una carga de trabajo mayor a la que estaban acostumbrados en los procesos presupuestales anteriores, pero no fue exhaustivo.

En las *Figuras 8, 9 y 10* se presentan un ejemplo básico (ficticio), de cómo preparar la lista de prioridades o el “ranking de prioridades”, para programas e inversiones:

Figura 8 Priorización⁶



Fuente: elaboración propia.

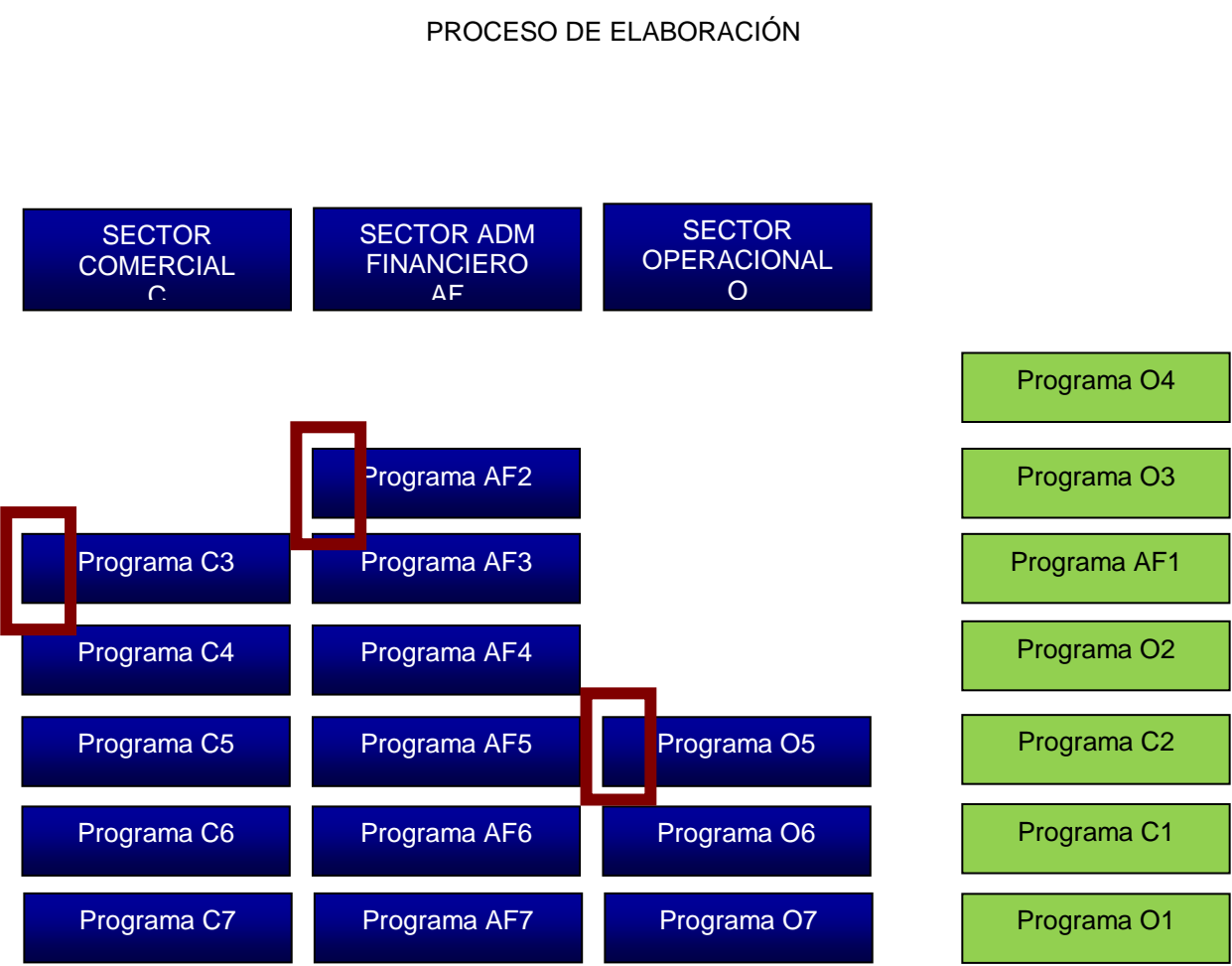
Cada sector de la empresa presenta sus “prioridades” en orden de importancia (*Figura 8*). En el ejemplo, los primeros programas que van a ser evaluados son las prioridades de cada sector, es decir, la primera fila: (comercial) C1, (Administrativo Financiero) AF1, (Operacional) O1; en esa secuencia serán evaluados las prioridades de la segunda fila de cada sector: C2, AF2, O2, subsecuentemente las prioridades de la tercera fila, y así en adelante.

Se puede identificar que el programa del sector Operacional O1, propone la construcción de un nuevo almacén, que va proporcionar un crecimiento de producción

⁶ El ejemplo destacado en el cuadro 8 es ficticio, esta resumido; es solo para fines de demostración del proceso.

de 14% y que va tener un costo de \$500,000.00 (ejemplo ficticio). El programa del sector Administrativo Financiero AF1 propone la compra de una central telefónica nueva que va tener un costo de \$10,000.00. El programa del sector Comercial C1 propone contratar 10 personas, con un costo mensual de \$26,800.00, para atender una nueva área de ventas, lo que va ocasionar el aumento del volumen de ventas. Los paquetes de mayor prioridad son identificados en la columna verde, *Figura 9*, empezando así, a dar formato a la “pirámide” de prioridades. En el ejemplo, los paquetes fueron identificados en orden de importancia: O1, C1, C2, O2, AF1, O3, O4. El proceso sigue hasta evaluar todos los paquetes.

Figura 9 Proceso de priorización

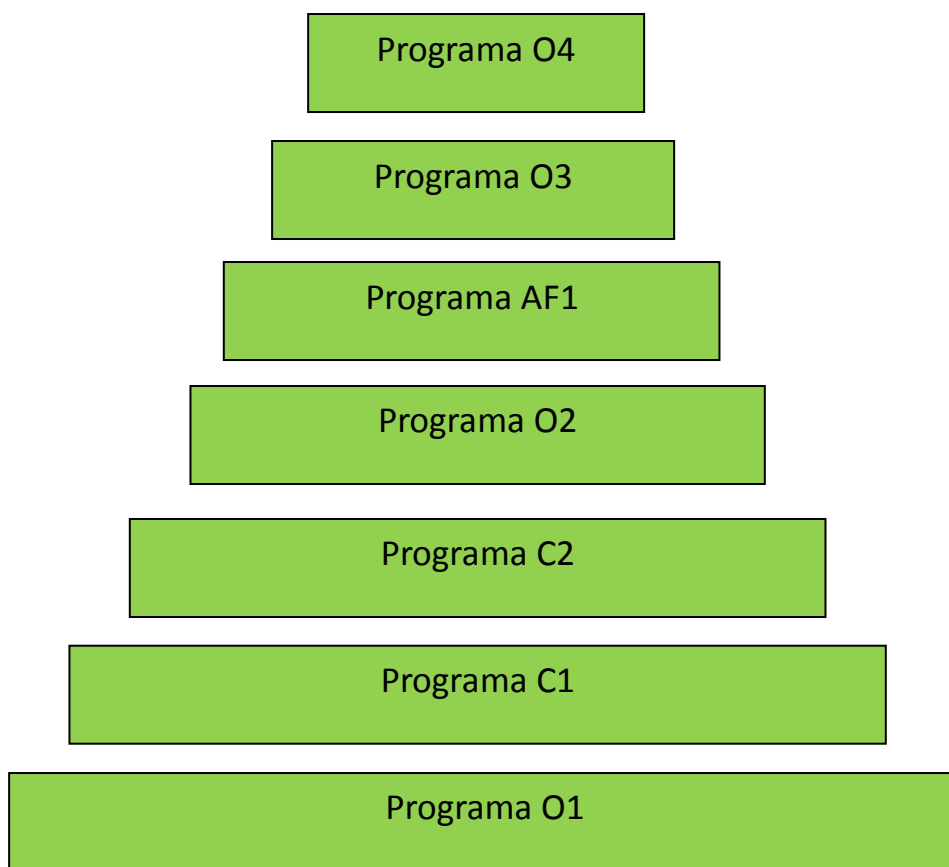


Fuente: Elaboración propia.

Cada paquete tiene que ser evaluado de acuerdo con los criterios descritos anteriormente y, también, de acuerdo con el costo y el beneficio que el programa va a proporcionar a la empresa; ese proceso se va reflejar en una “pirámide” de prioridades para la empresa (*Figura 10*).

10 Priorización en pirámide.⁷

PROCESO DE ELABORACIÓN



Fuente: Elaboración propia

PYHRR Peter A. (1981) “El listado de paquetes priorizados también podrá ser usado durante el año operacional para identificar las actividades que van a ser reducidas o ampliadas, si los niveles permitidos de gastos fueron alterados o si

⁷ El ejemplo destacado en los cuadros 9 y 10 son ficticios, están resumidos, son para fines de demostración del proceso.

los costos reales se desvían del presupuesto. El proceso también es un buen instrumento que la dirección puede utilizar para juzgar el desempeño de los empleados y, con el involucramiento necesario de los administradores y de todos los niveles organizacionales, puede llevar a un mayor sentido de responsabilidad para gestionar sus metas y las tareas con las que se comprometieron a obtener la aprobación de sus presupuestos” (O Orçamento Base Zero, Rio de Janeiro Brasil, 1981 Editora Interciência, p. 16).

Ese es el punto de partida para que la administración de la empresa pueda ajustar la capacidad de atender a los programas seleccionados o alterar los objetivos para adaptarse a las limitaciones financieras.

En este sentido es muy importante identificar y evaluar las diferentes maneras de desempeñar una misma función y los niveles de esfuerzo para obtener los resultados esperados.

Un hecho importante que debemos mencionar es que: programas nuevos y prioritarios pueden pasar por problemas de restricciones de costos, y pueden exigir recursos financieros de los cuales la empresa no tiene disponibilidad, y eso puede hacer que, para llevarlos a cabo, sea necesario echar mano de programas menos prioritarios.

2.6 PREMISAS O REGLAS

Es necesario crear o evaluar las normas relativas a los proyectos y a la realización de gastos. Unos de los problemas más importantes y una de las mayores fuentes de error en la implementación y en la administración del PBC, es cuando no se establecen las normas, o cuando las mismas no están claras.

PYHRR Peter A.(1981) dice que: “ Los administradores de los niveles más altos tienen que decir a los que están en niveles más bajos cuales son las premisas de la planeación y las directrices relativas a la dirección, para que ellos puedan preparar sus paquetes de decisiones”. (O Orçamento Base Zero, Rio de Janeiro Brasil, 1981 Editora Interciência, p.32)

Para establecer premisas claras tenemos que partir de los siguientes puntos:

- ¿Dónde será implementado ese programa?
- ¿De qué se trata ese programa (o gasto)?, ¿qué beneficios va traer a la empresa y cuál es el costo?
- ¿Cuándo será implementado?
- ¿Cómo será implementado y quién es el responsable?

En el caso específico de las empresas analizadas en Brasil, las premisas de las cuentas referentes a gastos llegaron a **un nivel de detalle muy alto**, especificándose reglas, apuntando a los responsables por las cuentas, simulando situaciones de urgencia y situaciones normales.

Un gran problema en la confección de las premisas puede ser el volumen de información o el nivel de detalles, que a su vez, si es débil puede traer dobles interpretaciones y abrir precedentes para errores y gastos indebidos.

2.7 UMBRAL.

Se denomina umbral al coste mínimo, al que la empresa puede incurrir para simular el peor de los casos sin dejar de cumplir los requisitos legales.

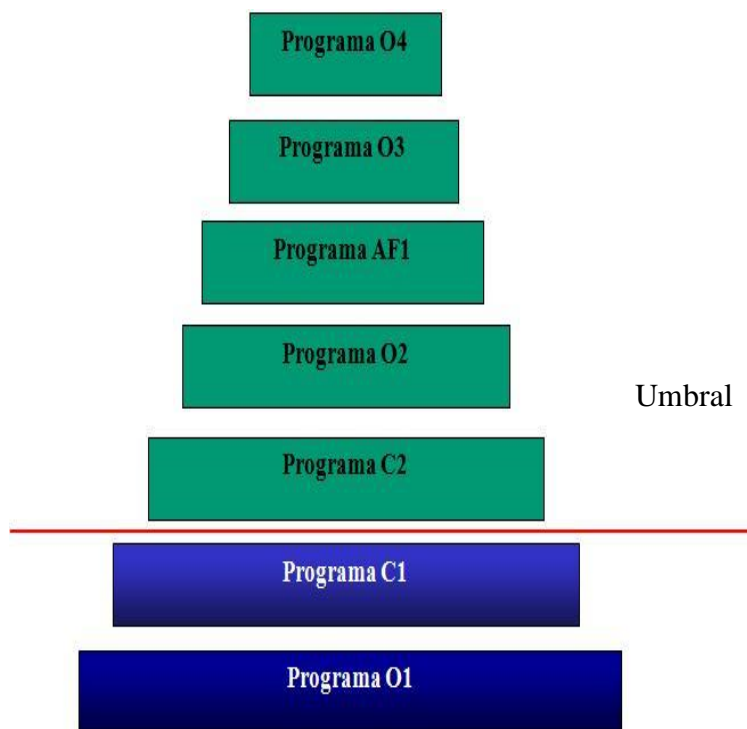
En esta etapa, no se contemplan, por ejemplo, costos de consultoría, marketing, inversiones, beneficios pagados a empleados, las inversiones, etc., es decir, aspectos no requeridos por la ley.

El umbral es el principio de la pirámide, y este se compone sólo de lo que es absolutamente indispensable para la empresa.

La importancia en la definición de estas cuentas es conocer exactamente cuáles son los gastos y costos **que no son posibles cortar o reducir**.

En la *Figura 11*, se continua con el ejemplo ficticio usado en las figuras 8, 9 y 10; considerando que los paquetes O1 y C1 son muy importantes para la empresa pensando en el peor escenario (una crisis por ejemplo) y para pagar los requisitos legales, ese sería el “umbral” de la empresa, es decir, esos paquetes no pueden ser eliminados.

Figura 11 Pirámide de prioridades⁸



Fuente: Elaboración propia

2.8 RESTRICCIÓN PRESUPUESTARIA.

Llamamos restricción presupuestaria a la diferencia entre el máximo que una empresa puede gastar y lo mínimo que la empresa tiene que gastar para producir, en el peor escenario y cumplir los requisitos legales (umbral).

2.9 PRIORIZANDO LA CALIDAD

La preocupación por la calidad de los productos y servicios ofrecidos por la empresa es muy grande, por lo que se deben analizar todos los costos con rigurosos criterios de seguridad, para asegurarse de que no habrá proyectos y planes de recortes o reducciones que pudieran poner en riesgo la calidad, especialmente con respecto a

⁸ El ejemplo destacado en la figura 5 es ficticio, esta resumido, es para fines de demostración del proceso.

las cuentas vinculadas directamente a la producción, y a los costos directos e inversiones comerciales en el mercado, así como de inversión para los productores. Cualquier tipo de proceso que pueda afectar a cualquiera de estos elementos no sería bienvenido y podría traer consecuencias indeseables en los resultados para la empresa.

PYHRR Peter A. (1981) “reducciones de costos arbitrarias en las funciones de servicios de apoyo, sin tener un entendimiento completo de las consecuencias involucradas, pueden traer serios problemas, y los ahorros de costos pueden ser insignificantes en comparación con los problemas de producción resultantes” (O Orçamento Base Zero, Rio de Janeiro Brasil, 1981 Editora Interciência, p.22)

2.10 GESTIÓN DE PERSONAS

La calidad y el talento de los individuos que componen la empresa, influye en el resultado final de cualquier proceso o resultado que la empresa obtiene.

El valor del capital humano es un diferencial entre empresas que obtienen buenos resultados y empresas que no salen adelante.

El grado de compromiso, la dedicación y la cultura, o el ambiente en que vive esa persona, puede influenciar en sus resultados dentro de su ambiente de trabajo.

Se podría decir que este es un factor de suma importancia dentro de un proceso presupuestario, el comportamiento de cada persona ante una nueva situación puede poner en peligro todo el proyecto, la falta de flexibilidad o la resistencia a las situaciones cambiantes son extremadamente delicadas, y debe ser trabajado de manera continua.

Los equipos de alto rendimiento que se destacan en las organizaciones presentan características diferenciales, tales como la flexibilidad, productividad, el conocimiento organizacional, la resistencia a cambios, el esfuerzo en lograr sus metas, la comunicación y el trabajo conjunto.

FREZATTI, Fábio dijo: “En muchos casos, una total falta de conocimiento de los detalles importantes sobre el "modus operandi" de la organización ofrece

interminables debates sobre el rendimiento. El conocimiento sobre las operaciones del negocio, la manera de obtener los suministros, gestión de inventarios, recaudación de fondos y hasta el cierre de libros contables, es de gran importancia la participación de los profesionales en el proceso de planificación y control. Los usuarios del proceso debe tener la capacitación adecuada: a) Lectura de los resultados financieros, b) Percepción apropiada en cuanto a la “causa y el efecto”, c) La postura proactiva sobre lo que hacen con la información”. (Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000. P.56)

La calificación y la participación del personal son muy importantes para la obtención de resultados. En cuanto al equipo de trabajo, los factores más importantes son: la capacidad, el conocimiento, los sustitutos, las relaciones humanas, la versatilidad, la fiabilidad, la resistencia al cambio y el comportamiento. En general, de las empresas donde se implementó la metodología del PBC, los principales problemas encontrados en ellas antes de la ejecución del proyecto fueron: la falta de garantías procesales y la incertidumbre acerca de todas las situaciones cambiantes. Después de este primer impacto, los costos podrían ser analizados uno por uno, para llegar a un diagnóstico de los factores que influyen en cada gasto y poder ajustarlo o reducirlo, así como establecer objetivos y metas de control. El crecimiento personal, profesional y la motivación de los empleados eran muy grandes, y todos los resultados se obtuvieron a través de la gestión y las sugerencias de los propios empleados, que han llegado a entender más de los procesos administrativos, financieros, costos y producción. A lo largo del proceso de implementación, es posible evaluar los cambios de la responsabilidad y la carga de trabajo y la reacción del equipo ante los cambios.

PYHRR Peter A. (1981) aborda esta cuestión cuando dice: ". De hecho, si se planifica con eficacia y administrado correctamente, el PBC puede reducir la carga de la preparación del presupuesto, mejorando al mismo tiempo las decisiones administrativas y la asignación de los recursos". (O Orçamento Base Zero, Rio de Janeiro Brasil, 1981 Editora Interciência, p.127).

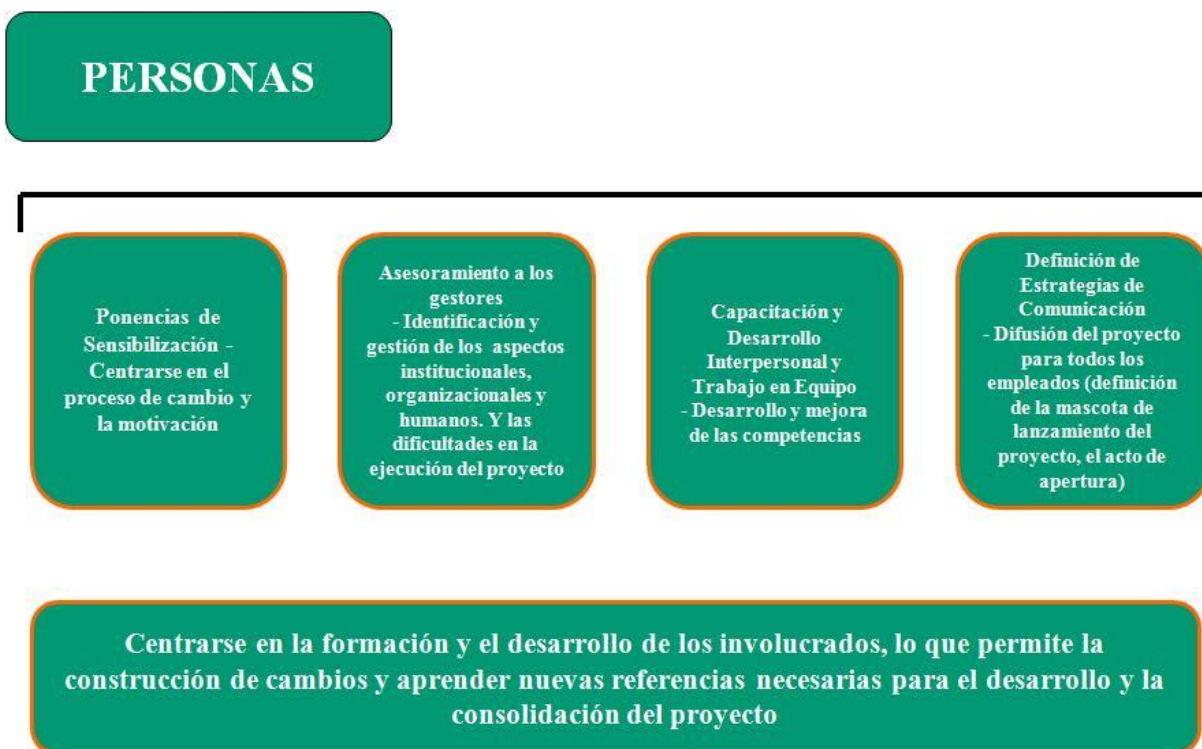
El mayor temor de los funcionarios fue que este tipo de sistema de presupuesto podría dar lugar a una mayor carga de trabajo, que se agregaría a la carga de trabajo

de cada día, sin embargo, la aplicación del PBC demostró que en lugar de aumentar dicha carga, este tipo de herramienta sólo trae beneficios a la empresa, eliminando los gastos innecesarios, y aclarando los procesos.

2.10.1 **CHANGE MANAGEMENT: GESTIÓN DE LOS CAMBIOS DESDE SU PLANIFICACIÓN A LOS RESULTADOS OBTENIDOS.**

El *Cuadro 7*, muestra las principales etapas del llamado *Change Management* o Gestión de los cambios, desde de su planificación hasta los resultados obtenidos.

Cuadro 7 Gestión de personas



Fuente: Lilian Gava Ferreira, Psicóloga Organizacional y Consultora en Gestión de Personas y RH / Coordinadora del Programa “Bom Aluno”, Londrina, Paraná, Brasil

El proceso de entrenamiento, asesoramiento de los gestores, capacitación, definición de estrategias, preparación del marketing interno del proyecto, todo ello es esencial para el desarrollo y la obtención de resultados con la metodología del PBC. Si esa etapa no es bien estructurada el proceso puede no llegar a la etapa siguiente. Cabe

resaltar que en esa etapa también participan los directivos de la empresa, con el acompañamiento de un psicólogo.

Los principales puntos de atención en esa etapa son:

- 1) Evaluación del desempeño de cada gestor y su equipo, la motivación y los conocimientos técnicos necesarios para llevar a cabo las actividades necesarias de cada participante.
- 2) Esta evaluación debe llevarse a cabo sobre la base en el aprovechamiento y la utilización de la formación, el comportamiento del día a día, y el monitoreo de rutina durante el proceso de *coaching*.
- 3) Proporcionar a los gestores información sobre los resultados de las evaluaciones.
- 4) Orientación y *feed back* constante sobre la base de las acciones propuestas.

2.10.2 LA RESISTENCIA AL CAMBIO

Es importante destacar que una de las dificultades encontradas en el primer momento de la ejecución del proyecto, es un temor perfectamente normal en todas las empresas cuando se presentan cambios de situación, sobre todo cuando se trata de un cambio en la empresa en su conjunto. Pero también es importante tener en cuenta la forma en que cada director y cada equipo reaccionan ante las situaciones de cambio, y que cada una es diferente de la otra, y las organizaciones bien estructuradas pueden adaptarse más fácilmente a nuevos procesos. Al final del proceso, en todas las empresas donde la metodología fue aplicada, fue posible notar la intensa participación de los empleados en el proyecto y se hizo más claro cómo funciona la empresa para el equipo. Se puede decir con certeza que todos los miembros de la empresa conocen a detalle el presupuesto de la compañía para el año de duración, y que cada empleado también conoce y entiende los "paquetes" de sus compañeros, colaborando con ellos en la información y sugerencias, y, por lo tanto, desarrollando la capacidad de cuestionamiento, el sentido de la responsabilidad y el trabajo en grupo, al igual que la socialización de las mejores prácticas y el cumplimiento de la planificación.

2.11 SIMULACIÓN DE RESULTADOS

Después de la preparación del presupuesto se hace una "simulación de los resultados" para el año siguiente, y después de esta simulación se realizan los últimos cortes y ajustes, de esta forma, el presupuesto ya podrá ser presentado para su aprobación. El *Cuadro 8*, (ficticio) ejemplifica una simulación de resultados, donde el resultado neto sería de 3.92%. Esta simulación tiene que estar de acuerdo con el plan estratégico de la dirección de la empresa, si el resultado deseado en el plan estratégico es 5.0% (por ejemplo) hay que realizar cortes en el presupuesto, si el presupuesto ya está muy ajustado, hay que evaluar el plan estratégico.

8 Simulación de resultados⁹

CUENTAS	VALOR	%
INGRESO BRUTO (sin deducciones)	332,025.44	100.00%
IMPUESTOS	49,803.82	15.00%
	0.00	0.00%
INGRESO LÍQUIDO	282,221.63	85.00%
COSTO DE LA ACTIVIDAD	70,792.31	21.32%
		0.00%
GASTOS VARIABLES	50,353.28	15.17%
		0.00%
MARGEN DE CONTRIBUCIÓN	161,076.04	48.51%
GASTOS FIJOS	79,573.08	23.97%
		0.00%
LUCRO OPERATIVO (EBITDA)	81,502.95	24.55%
IRPJ	3,260.12	0.98%
GASTOS FINANCIEROS	65,228.80	19.65%
		0.00%
LUCRO LÍQUIDO	13,014.04	3.92%
PUNTO DE EQUILIBRIO	200,718.67	60.45%
TOTAL	269,207.59	

Fuente: Elaboración propia.

⁹ El ejemplo destacado en la figura 6 es ficticio, esta resumido, es para fines de demostración del proceso.

Por lo que en esta etapa es posible llegar a la conclusión de que la planeación esta deficiente, y puede ser necesario hacer algunos “ajustes en la planeación estratégica”.

2.12 CONCLUSION: EI PBC COMO UN MODELO DE GESTIÓN DE COSTOS Y GASTOS.

Los resultados obtenidos con la metodología del PBC son mucho mayores que las dificultades encontradas en su aplicación.

Según PYHRR (1981) la metodología del PBC obliga a los administradores a evaluar cada una de las operaciones, los niveles de esfuerzos necesarios para lograr resultados y maneras alternativas.

El PBC aclara los procesos proporcionando a la junta directiva una visión muy amplia del funcionamiento de la empresa, y hace que sean posibles ajustes y mejoras en el corto plazo, por lo que pueden coordinar las actividades, establecer metas claras, reglas, hacer planificación, seguimiento y procesos de corte de actividades antieconómicas. También puede identificar grandes gastos y formular un plan de acción para reducirlos.

Utilizando al personal como los administradores de cuentas, tenemos que a cada gasto, por más pequeño que sea, se le da una atención especial, por lo tanto, es posible aclarar procesos y reducir gastos.

Uno de los factores que pueden contribuir al fracaso de un proyecto de presupuesto y control de costos es el comportamiento de los gerentes y directores de la compañía.

SENGE Peter M discute esto en su tercera disciplina, "Modelos mentales" donde trabaja con la idea de que las acciones y actitudes ante los episodios son el resultado de una forma en que los miembros de la organización ven e interpretan el mundo que les rodea. (A Quinta Disciplina. São Paulo: Editora Best Seller, 2001 p. 42).

Senge trabaja con el modelo de "mirar hacia adentro", el análisis de las imágenes internas del mundo, trabajando bajo los estrictos análisis personales y organizacionales.

Es necesario que el director/gerente de la empresa esté consciente de la importancia del trabajo en equipo y la descentralización de las operaciones, a fin de que el potencial y el proceso creativo del empleado puedan ser aprovechados y desarrollados al máximo.

En la planificación deben ser llevadas en cuenta las nuevas tendencias, **la difusión de la información y del conocimiento**, y el monitoreo; es fundamental que se realice una reunión mensual para evaluar las desviaciones presupuestarias, todas las dispersiones entre el planeado y el realizado. Y que sean analizados también los resultados de las reducciones y aumentos, soluciones, quejas y sugerencias del equipo.

La aplicación de la metodología ha abierto la posibilidad de que las empresas puedan comparar los resultados con otras empresas del mismo sector, por ejemplo: en el caso de las empresas del sector mayorista, utilizando como parámetro R\$ (reales) por hectolitro¹⁰ teniendo en cuenta la zona de operaciones de cada una de las empresas, tanto en términos de gestión de gastos como en términos de la gestión de costos.

Al implementar un control del presupuesto con las dimensiones de la PBC se debe tener en cuenta la importancia de los controles y acompañamientos.

Se debe ser muy cuidadoso para evitar conflictos y/o resolverlos lo antes posible, y mantener el ritmo de la gestión de proyectos con rigor, sobre todo en los primeros meses, todos estos factores son vitales para un buen progreso, especialmente con respecto al factor de "gestión de personas".

Es importante tener en cuenta todos los resultados del proyecto, ya que éstos están directamente relacionados con el comportamiento de la dirección y de los empleados de la empresa ante el proyecto, así como en relación a su compromiso con los resultados.

El resultado del proyecto depende únicamente del comportamiento del equipo, el proceso del PBC cambia la estructura y la cultura de la organización, dando así una nueva visión de la empresa como un todo.

¹⁰ Se utiliza la moneda brasileña para tener homogeneidad en el trabajo, puesto que los casos de estudio se encuentran en aquel país. De la misma manera se decidió utilizar R\$ por hectolitro como parámetro también por homogeneidad para la comparación de resultados.

El mayor impacto de la metodología se identifica a mediano plazo, cuando el equipo ya haya asimilado bien los fundamentos y ellos estén involucrados con la nueva “cultura organizacional” del manejo presupuestal.

PYHRR relata que, con el pasar de los años, los administradores van adquiriendo el hábito de evaluar maneras alternativas para resolver los problemas, evaluando la importancia de cada programa y de cada gasto, serán capaces de identificar las prioridades y no van a “defender” un programa específico sólo porque se trata de un programa relacionado a su sector.

La finalidad de la metodología es identificar todas las operaciones, gestionar y proporcionar una mejor colocación de los recursos financieros, manteniendo una base de datos bien analizada y documentada; gestionar a las personas en la búsqueda de mejores resultados y producir un ambiente dinámico y propicio para desarrollar las capacidades individuales.

En el siguiente capítulo se presentarán los resultados en las empresas donde la metodología del PBC fue aplicada en Brasil (entre 2001 y 2011). Se analizarán las empresas de Distribución de la AmBev (InBev): correspondientes a la División Comercial Mayorista de dicha empresa, los resultados obtenidos con la ejecución del proyecto, y algunos comentarios básicos sobre las empresas, haciendo hincapié a la empresa C (donde el proyecto ha obtenido el menor resultado con relación a las otras empresas), y una breve conclusión sobre la implementación de la herramienta en las PYMES brasileñas. De la misma forma se revisará el caso del sector agro industrial, la implementación de la herramienta del PBC en el agro negocio, las empresas y el mercado de la yuca, las adaptaciones hechas a la metodología en el caso de las agro industrias, los resultados, el PBC en la producción, influencias externas e internas y la conclusión sobre la implementación de la herramienta en el agro negocio, así como un análisis *Con Joint* sobre los aspectos de gestión y reducción de costos, los desvíos presupuestales y el volumen de ventas.

CAPITULO 3

3. EMPRESAS ANALIZADAS EN BRASIL (entre 2001 y 2011) Y ANALISIS CON *JOINT*.

Se pretende destacar en este capítulo la presentación de los resultados de las PYMES y de las 2 agro industrias donde fue aplicada la metodología del PBC, con algunos comentarios sobre particularidades de cada empresa, expresadas en los siguientes puntos: Principales características de la empresa, el comportamiento de equipo de funcionarios y de la Dirección de la empresa en el proceso de implementación, el tiempo entre el principio del proyecto y la implementación del mismo y sus influencias sobre el resultado, el trabajo de psicólogos, los resultados obtenidos en términos de reducción de costos y desviaciones del presupuesto y sus motivos, el cumplimiento o no del plan estratégico y comentarios generales.

A su vez, se realiza un análisis **Con Joint** sobre los aspectos de Gestión y reducción de Costos, así como desvíos presupuestales de las PYMES.

Con relación a las dos empresas agroindustriales se resaltan las **adaptaciones hechas a la metodología**¹¹, los resultados, **y las características principales en la implementación del proyecto del PBC en el sector productivo** (sector donde según el Sr. Pyhrr Peter A., 1981, no se podría implementar). Resaltando que en el sector Agroindustrial las adaptaciones fueron diferentes a las hechas para las PYMES y para las industrias (citadas en el capítulo 2).

El motivo de haber seleccionado las empresas: Las cinco empresas distribuidoras y las dos agroindustrias fueron seleccionadas entre todos los proyectos de desarrollo e implementación del PBC que la autora del presente trabajo ha tenido la oportunidad de implementar en casos específicos, los cuales se detallaron de manera amplia en los siguientes artículos y conferencias:

- Control de costos y reducción de gastos en las empresas: Agro Industrial Yamakawa y Agro Industrial Nova Andradina (Revista Eletrônica de Ciências Empresariais – UniFil, 2008).

¹¹ Las adaptaciones hechas a la metodología para las PYMES fueron tratadas en el capítulo 2 (anterior) debido al hecho que las adaptaciones fueron exactamente iguales a todas las empresas de ese sector. En ese capítulo (3) vamos resaltar las adaptaciones hechas al sector de agro industrias en el apartado: “las adaptaciones hechas a la metodología en el agro negocio”.

- Presupuesto Base Cero (PBC): Control de costos y reducción de gastos en las empresas Agro Industriales (Revista Amido e Raízes Tropicais – UNESP, 2008).
- Gestión de costos: El PBC – Presupuesto Base Cero y la gestión del conocimiento como premisas del éxito empresarial (Revista Terra e Cultura – UniFil, 2005).
- Presupuesto Empresarial: la influencia de las premisas del Presupuesto Base Cero (PBC) en la reducción de Costos del Sector Comercial y Minorista (ABMES – Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior, 2005 y I Congreso del Mercosur de Costos y Gestión, 2004).

El motivo de haberlas seleccionado es porque son empresas del mismo sector, tienen las mismas variables y su funcionamiento es prácticamente idéntico, lo que facilitaría un análisis de las diferencias entre los resultados obtenidos, es decir, cuáles son los factores de éxito y cuáles son los factores de fracaso.

3.1 Empresas de Distribución de la AmBev (InBev): Sector Comercial Mayorista.

La InBev¹² es la corporación dueña de las franquicias de las empresas analizadas en ese trabajo. En total son 5 empresas distribuidoras.

De acuerdo a la información del site oficial de la empresa¹³, la InBev es una compañía que cotiza en bolsa, con sede en Sao Paulo, Brasil, *Companhia de Bebidas das Américas* (AmBev), integra la mayor plataforma para la producción y venta de cerveza en el mundo: Anheuser-Busch InBev (AB InBev).

La InBev es una empresa belga-brasileña y es la mayor fabricante de cerveza, por volumen, en el mundo. Emplea alrededor de 77,000 trabajadores y tiene su central en Lovaina, Bélgica. Los orígenes de Interbrew datan de la fundación de la destilería Den Horen en 1366. En 1717 se cambió el nombre de la destilería a Artois cuando Sebastian Artois, el maestro cervecero, adquirió la destilería. Artois se convirtió en

¹² La Ambev tenía distribuidores Mono marca: 1 marca / Bi marca: 2 marcas / Tri marca; 3 marcas. Actualmente posee solamente distribuidores Tri marcas.

¹³ www.ambev.br

una compañía de éxito, y en 1987 se fusionó con Breweries Piedboeuf para formar Interbrew, una de las destilerías más grandes del mundo. La compañía creció rápidamente mediante las adquisiciones que realizó durante la década de 1990.

Esta empresa se fusionó con la brasileña AmBev en 2004 formando la cervecera más grande del mundo en cuanto a producción se refiere.

Individualmente, la AmBev es la cuarta cervecera más grande del mundo y líder en el mercado latinoamericano, en la producción y venta de cervezas, así como de refrescos y bebidas no carbonatadas.

Tiene operaciones en 14 países de América, con cinco unidades de negocios: Cerveza Brasil, la operación más grande, con aproximadamente el 70% del mercado; NANC (no alcohólicos) Brasil, Quinsa (Argentina, Bolivia, Chile, Paraguay y Uruguay); Hila-ex (Ecuador, Guatemala, Nicaragua, El Salvador, Perú, República Dominicana y Venezuela) y Canadá.

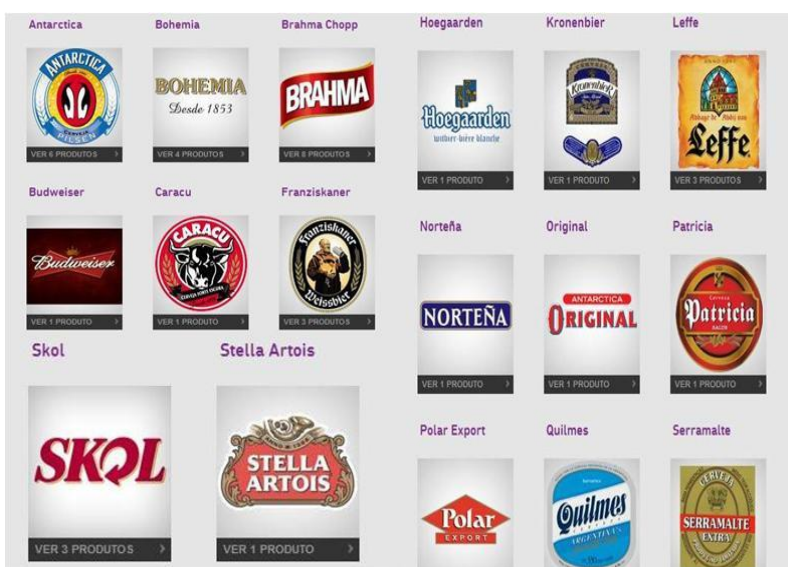
Los Productos de la AmBev se distribuyen en aproximadamente dos millones de puntos de venta, la mitad de ellos en Brasil. La empresa tiene en su cartera marcas líderes en el mercado, incluyendo las cervezas Antartica, Brahma, Bohemia, Budweiser y Quilmes Skol (la cuarta más consumida en el mundo). La compañía también es el mayor embotellador de PepsiCo fuera de los Estados Unidos y de la marca de gaseosas líder en el mercado brasileño, el Guaraná Antartica, y las innovaciones lanzadas como H2OH!, Citrus Fusión y la Antártida. Tiene reconocida excelencia en la gestión y eso genera rentabilidad para los accionistas y asegura un rendimiento sostenible. En 2010, el volumen de ventas alcanzó 165.14 millones de hectolitros de bebidas y un ingreso neto de US \$ 25 mil millones, un aumento del 13.2% respecto a 2009. La empresa invierte fuertemente en la formación de las personas, en el desarrollo de sus empleados, aproximadamente 44.900 empleados (finales de 2011) en Brasil y en más de 13 países. La gestión de la formación, así como cursos internos y externos, se lleva a cabo por la Universidad AmBev, que, en 2010, recibió una inversión de 22.5 millones de dólares, que proporciona 74 programas, 712 cursos y más de 38,000 horas de formación en módulos de clase y en línea. Todos los funcionarios de la AmBev participan de cursos de capacitación impartidos por la Universidad AmBev.

Figura 12 Productos: cerveza y refrescos y “Nancs” (no alcohólicos):



Fuente: Ambev site oficial.

Figura 13 Cervezas distribuidas por la Ambev



Fuente Ambev site oficial.

Área de actuación de las distribuidoras - Región: Paraná – Brasil

Mapa 1: Mapa del estado de Paraná – región de actuación de las empresas



Fuente: Revendas da AMBEV - American Beverage company – (Brahma / Antarctica / Skol)

Las empresas enlistadas a continuación son distribuidores autorizados de bebidas de AmBev, especialmente cerveza, en el estado de Paraná ubicado al sur de Brasil, los nombres fueron omitidos por cuestiones de confidencialidad.¹⁴

Empresa A - Área de operación: 55 municipios – Ciudad de Paranavaí -Paraná – Brasil.

Empresa B - Área de operación: 52 municipios Región Norte del estado de Paraná – Ciudad de Cambe - Brasil.

Empresa C - Área de operación: 57 municipios Región Oeste del estado de Paraná – Ciudad de Umuarama – Brasil.

¹⁴ El nombre de las empresas fue preservado por motivos de confidencialidad.

Empresa D - Área de operación: 57 municipios Región Noroeste del estado de Paraná – Toledo - Brasil.

Empresa E - Área de operación: 57 municipios – Sucursal de Umuarama -Paraná – Brasil.

3.1.1 COMENTÁRIOS GENERALES: El Indexador utilizado para todas las empresas.

En esta sección se realiza una evaluación de los aspectos representativos en cuanto a los resultados que arrojaron las empresas con la implementación del PBC, al ser todos distribuidores de los productos de AmBev y en algunos casos se trata de filiales entre ellas, los comentarios pueden ser similares, pero no los resultados. Por otro lado el sentido del indexador es que es la base para el comparativo para los gastos, ya que lo mínimo que realiza la empresa sin metodología PBC, es decir, siguiendo una línea de gasto más o menos invariable periodo a periodo, sería el gasto del periodo anterior más la inflación, con ello se simula entonces el gasto, los costos y el desvío presupuestal con PBC y sin PBC.

Los siguientes gráficos muestran las simulaciones de lo que serían los costos de las empresas en los años 2001 a 2008, para hacer la simulación de ese gasto de las empresas se utilizó el siguiente criterio:

Calculo de la proyección: Columnas Verdes Claras

- **Los gastos** fueron proyectados utilizando como base el índice IPCA - índice de Precios al Consumidor (IPCA). que utiliza el Banco Central de Brasil para el seguimiento de los objetivos establecidos en el sistema de metas de inflación **Las cuentas relativas a los costos directos de compra del producto y distribución del producto**, fueron proyectadas usando además de la proyección de aumento de los precios, también la proyección del aumento del volumen.

Gastos Reales: Columnas Verdes Oscuras:

Resultados: Es la comparación entre las proyecciones y los resultados obtenidos con la ejecución del proyecto.

- Fue posible obtener un valor de medición por hectolitros vendidos y los costos de distribución. Las 5 (cinco) empresas analizadas en ese trabajo no eran competidoras entre sí, tenían áreas de actuación diferentes, los empresarios se conocían entre ellos, y por eso han adoptado la metodología de evaluarse asimismo mediante el parámetro R\$ por Htl (reales por hectolitro);

El *Cuadro 9* señala la serie histórica del IPCA Índice de Precios al Consumidor Amplio del Instituto Brasileño de Geografía y Estadística (IBGE).

Cuadro 12 Serie histórica del IPCA de 2000/2008

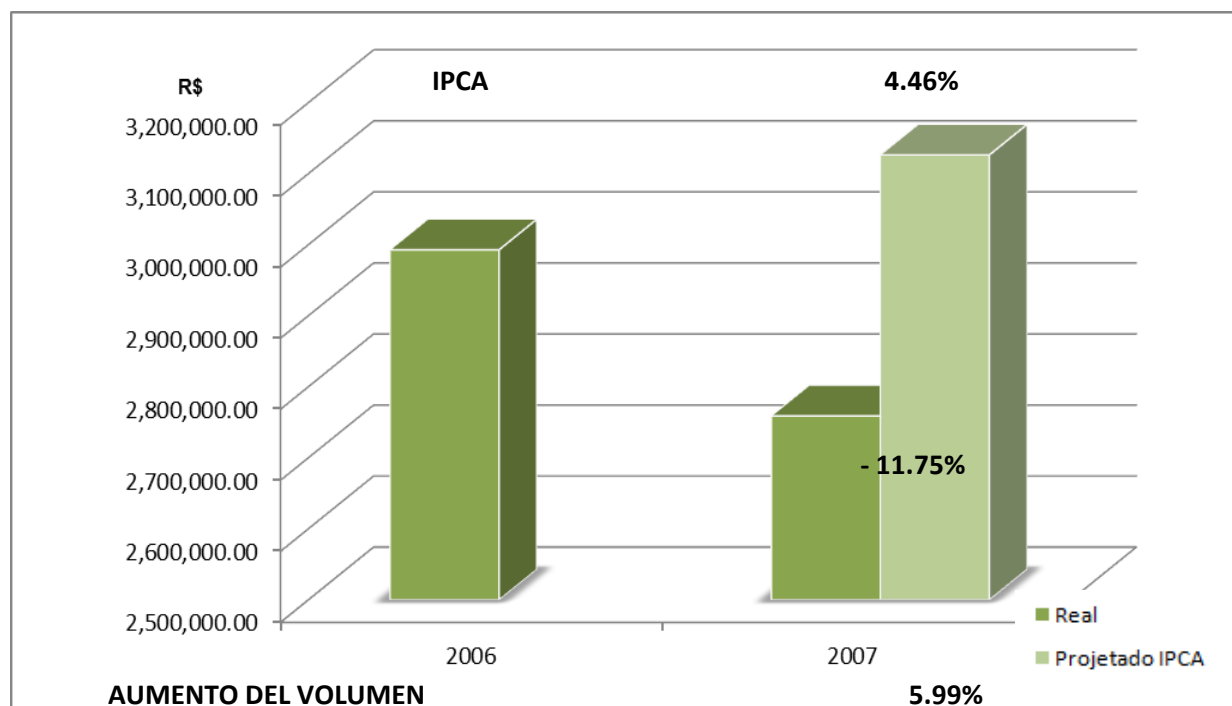
Serie histórica – IPCA		
Año	Índice (año base 1993)	Variación porcentual anual
2000	1683.47	5.97
2001	1812.65	7.67
2002	2039.78	12.53
2003	2229.49	9.30
2004	2398.92	7.60
2005	2535.40	5.69
2006	2615.05	3.14
2007	2731.62	4.46
2008	2892.86	5.90

Fuente: IBGE Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

3.1.2 RESULTADOS OBTENIDOS CON LA EJECUCIÓN DEL PROYECTO

Empresa A

Gráfica 1 Empresa A: Gastos simulados – Gastos reales y reducciones de gastos - volumen de ventas – IPCA



Principales Reducciones:

Gastos indirectos y variables	-34,43%
Gastos directos (costos)	-10,80%
Desvio del presupuesto	-3,58%

Fuente: Elaboración propia.

3.1.2.1 Empresa A - Área de operación: 55 municipios – Ciudad de Paranaíba - Paraná – Brasil.

Principales características de la implementación del PBC:

El equipo de funcionarios: muy dedicados y preparados, reaccionan muy bien a las situaciones de cambio y presión; no fueron necesarias intervenciones de un psicólogo y no hubo problemas de aceptación.

El tiempo necesario entre diagnóstico, la recopilación de datos, entrenamientos e implementación de los proyectos fue adecuado.

La dirección ha participado activamente en todos los procesos de la implementación, motivando, apoyando y reconociendo los logros de los funcionarios, y han dado total apoyo al equipo interno del proyecto. El director general ha participado en todas las juntas y también ha participado como “gestor de paquetes” para motivar al equipo.

El resultado de la reducción de costos: fue de -10.80% del montante total, en cuanto el resultado de las cuentas de grupo de gastos fue de -34.43%. Sumando los dos grupos de cuentas el resultado fue -11,75%. Ese resultado es muy bueno tomando en cuenta que hubo un aumento del volumen de 5.99% y el IPCA del año fue de 4.46%.

El resultado de desvíos presupuestales: El equipo ha tenido mucha dedicación en seguir el presupuesto y el plan estratégico; logrando una desviación entre el presupuesto planeado y el real de apenas -3,58%, lo que también es considerado muy bueno.

Desvíos de plan estratégico: la empresa ha logrado todas las metas propuestas en el plan estratégico.

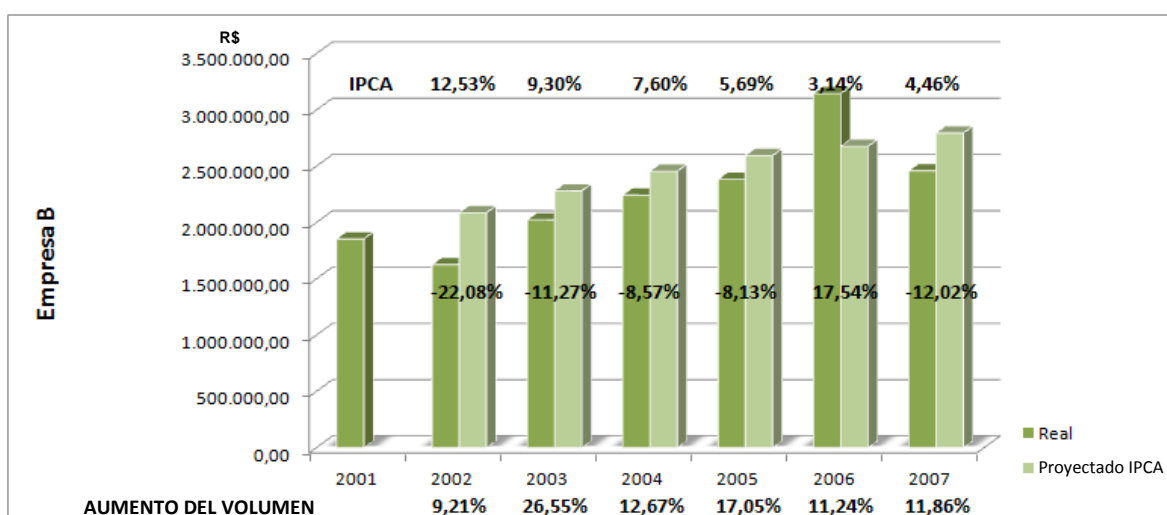
Comentarios generales sobre la empresa A: hubo una priorización de la reducción de costos en detrimento de la gestión del presupuesto. Lo que no ha afectado de manera significativa ninguno de los resultados de proyecto.

El equipo tiene una comunicación muy buena y la información fluye con mucha facilidad. La búsqueda por soluciones e informaciones fue muy grande, y hubo un crecimiento significativo en “el trabajo en equipo”. El director logro identificar nuevos talentos dentro de la empresa, y también fue posible identificar “perfiles especiales para áreas de importancia dentro de la empresa”. Los funcionarios se han sentido como parte del proceso, o como dueños de sus cuentas lo que ha facilitado la obtención de los resultados. El factor motivacional fue uno de los mayores logros con la implementación del proyecto del PBC.

Al final de proyecto fue posible notar un gran crecimiento con respecto a “conocer la empresa como un todo”; la empresa ha logrado tener un equipo multidisciplinario. Con los buenos resultados obtenidos la empresa logró hacer más inversiones en el año siguiente. Respecto a las inversiones del año del proyecto, también fue posible hacer un gran cantidad de inversiones (en compra de camiones, motos y carros para aumentar la capacidad de distribución y ventas) debido a la metodología de “priorización”, los planes, fueron evaluados y fueron seleccionados los que iban a contribuir más financieramente o estratégicamente para la empresa. En esa empresa fue mantenido el llamado “Mr. OBZ” de la metodología original de PBC, que es una persona (funcionario) encargada del proyecto internamente. Debido a la metodología de entrenar un “Mr. OBZ”, o sea, una persona que va a mantener el proceso después del término de la consultoría, la empresa ha seguido con la metodología en el año siguiente.

3.1.2.2 Empresa B

Grafica 2 Empresa B: Gastos simulados, gastos reales - reducciones de gastos - volumen de ventas-IPCA



Fuente: elaboración propia.

Empresa B - Área de operación: 52 municipios Región Norte del estado de Paraná – Ciudad de Cambe - Brasil.

Esa empresa fue el proyecto “piloto” de la metodología del PBC en las PYMES, las mayores dificultades fueron enfrentadas en esa empresa porque aquí fue donde fueron hechas las primeras adaptaciones a la metodología para ese seguimiento de empresas.

Principales características de la implementación del PBC:

El equipo de funcionarios: muy dedicados, poco preparados, reaccionan de manera adecuada a las situaciones de cambio y presión; pero en el principio hubo un cierto incomodo por la sensación de inseguridad que genera el “desconocido”, fueron necesarias pocas intervenciones de un psicólogo.

El tiempo necesario entre diagnóstico, la recopilación de datos, entrenamientos e implementación del proyecto fue muy poco. Hubo problemas con la recopilación de datos contables, con evaluación de los procesos y programas. La época de implementación de presupuesto fue prácticamente inmediata al término del proceso de planeación estratégica y ha coincidido con el periodo de mayor volumen de ventas de la empresa, lo que ha dificultado la participación del equipo comercial y del gerente de ventas, quien a pesar de todos los problemas participó de la mejor manera posible. Debido al hecho de que el tiempo fue corto, después del término de la fase de elaboración del presupuesto cuando la simulación de los resultados fue hecha, se llegó a la conclusión de que el plan estratégico no podría ser realizado y fue necesario regresar el presupuesto a los gestores de paquetes para que “todas” las cuentas y programas pudieran ser reevaluados, con eso fue posible una reducción del presupuesto, que aun así no era suficiente para lograr los objetivos propuestos en el plan estratégico. Lo que ha obligado a los directores a hacer una revisión en dicho plan estratégico. Ese proceso tardó un poco, lo que ha causado un retraso en la implementación del PBC de casi 20 días, y la implementación se dio prácticamente a finales de mes de enero.

El grupo directivo ha participado activamente en todos los procesos de la implementación, motivando, apoyando y reconociendo los logros de los funcionarios. Han dado total apoyo al equipo interno del proyecto. Los dos socios directores han

participado en todas las juntas y también han participado como “gestores de paquetes” para motivar al equipo.

El resultado de la reducción de costos: en el primer año fue de 22.08% del monto total, ese resultado es muy bueno tomando en cuenta que hubo un aumento del volumen de 9.21% y el IPCA del año fue de 12.53%. Vale resaltar que: el aumento del volumen de 9.21% del primer año fue debido al hecho de que el proceso de priorización de programas y paquetes de decisión fue muy bien hecho considerando las necesidades de la empresa de ganar un mayor volumen de ventas y agregar nuevas áreas de ventas, además de la revisión hecha en el plan estratégico lo que ha proporcionado a la empresa una visión muy clara y real de su mercado y sus posibilidades. Las evaluaciones de procesos fueron fundamentales en el sentido de que han puesto a disposición informaciones importantes para amparar a la toma de decisiones, lo cual fue fundamental en ese proceso.

El resultado de desvíos presupuestales: El equipo ha tenido mucha dedicación en seguir el presupuesto y el plan estratégico. En el primer año han logrado una desviación entre el presupuesto planeado y el real de apenas 4.14%, lo que también es considerado muy bueno. Esa fue la menor desviación presupuestal de esa empresa a lo largo de los 6 años de implementación del proyecto. En el segundo año la desviación fue de 5.87%, en el tercer año de 7.55%, en el cuarto año fue -8.32%, en el quinto de 3.52%, y en sexto año la desviación fue de -31.97%. El problema que ocasionó la desviación de los últimos años fue la compra dentro del área de actuación de otras dos distribuidoras, los socios se han equivocado en muchas de sus proyecciones relativas a las inversiones y a los gastos directos provenientes de las inversiones, impuestos, etc. También fue necesario hacer una inversión mayor en lo que se refiere a *marketing* (lo que no estaba planeado), en contra partida en el último año las proyecciones fueron infladas por la compra de una última área, lo que en realidad no fue tan alto como lo imaginaban; pero analizando solamente las cuentas de gastos, los desvíos no han pasado de 5% en ninguno de los años.

Desvíos del plan estratégico: la empresa ha logrado todas las metas propuestas en el plan estratégico.

Comentarios generales sobre la empresa B: hubo una priorización de la reducción de costos en detrimento de la gestión del presupuesto. Lo que no ha afectado de manera significativa ninguno de los resultados del proyecto.

El equipo logró desarrollar una comunicación bastante buena y la información empezó a fluir con mucha facilidad. La búsqueda por soluciones e información fue muy grande, y hubo un crecimiento significativo en “el trabajo en equipo”. El director logró identificar nuevos talentos dentro de la empresa, y también fue posible detectar “perfiles especiales” para áreas de importancia dentro de la empresa. Los funcionarios se han sentido como parte del proceso, o como dueños de sus cuentas lo que ha facilitado la obtención de los resultados. El factor motivacional fue uno de los mayores logros con la implementación del proyecto del PBC. Después de la implementación del proyecto fue posible notar una búsqueda del equipo por mejores calificaciones profesionales y personales, gran parte de los funcionarios han buscado inscribirse en licenciaturas, cursos técnicos, algunos ha solicitado hacer entrenamientos en otros sectores de la empresa, para que fueran considerados en caso de abrir nuevas vacantes o que se pudieran hacer transferencias de funcionarios. El trabajo en grupo creció considerablemente y la interactividad entre los funcionarios proporcionó un ambiente de trabajo más agradable.

Al final de proyecto fue posible notar un gran crecimiento con respecto a “conocer la empresa como un todo”; la empresa ha logrado tener un equipo multidisciplinario.

En lo que respecta a las inversiones del año del proyecto también fue posible hacer una gran cantidad de inversiones debido a la metodología de “priorización”, los planes fueron evaluados y fueron seleccionados los que iban a contribuir más financieramente o estratégicamente para la empresa.

Con los buenos resultados obtenidos la empresa ha logrado hacer más inversiones en la compra de camiones para la distribución de productos, motos, equipos para el sector de ventas, también logró comprar el área de otra distribuidora, también “mono marca” (que vendía solo una marca de cerveza), que no logró permanecer en el ramo de negocio, lo que resultó en un aumento de 26.55% en el volumen de ventas de la empresa.

En el segundo año de implementación del proceso del PBC la empresa logró un resultado de -11.27% de reducción de costos, con el aumento de 26.55% en el volumen de ventas y con el IPCA de 9.30%. Esa reducción aun es considerada muy buena debido al gran aumento del volumen de ventas y del IPCA.

En el tercer año de implementación del proceso del PBC la empresa logró un resultado de -8.57% de reducción de costos, con un aumento de volumen de ventas de 12.67% y el IPCA de 7.60%.

En el cuarto año de implementación del proceso del PBC la empresa logró un resultado de -8.13% de reducción de costos, con un aumento del volumen de ventas de 17.05% y el IPCA de 5.69%.

En el quinto año la empresa logró un resultado de 17.54% de aumento en los costos, con un aumento de 11.24% en el volumen de ventas, y el IPCA de 3.14%, en ese año la empresa compró el área de distribución de la región norte de Paraná, tornándose una de las mayores distribuidoras de la región sur de Brasil y pasando a ser un distribuidor “tri marca”.

En el sexto año la empresa logró un resultado de -2.02% de reducción en los costos, con un aumento de 11.86% en el volumen de ventas y el IPCA de 4.46%.

En esa empresa no fue mantenido el llamado “Mr. OBZ” y la empresa optó por mantener la consultoría para gestionar el proceso del PBC, pero además de eso, la empresa tenía funcionarios debidamente capacitados para gestionar el proceso, visto que el mismo fue muy bien asimilado por el equipo de participantes.

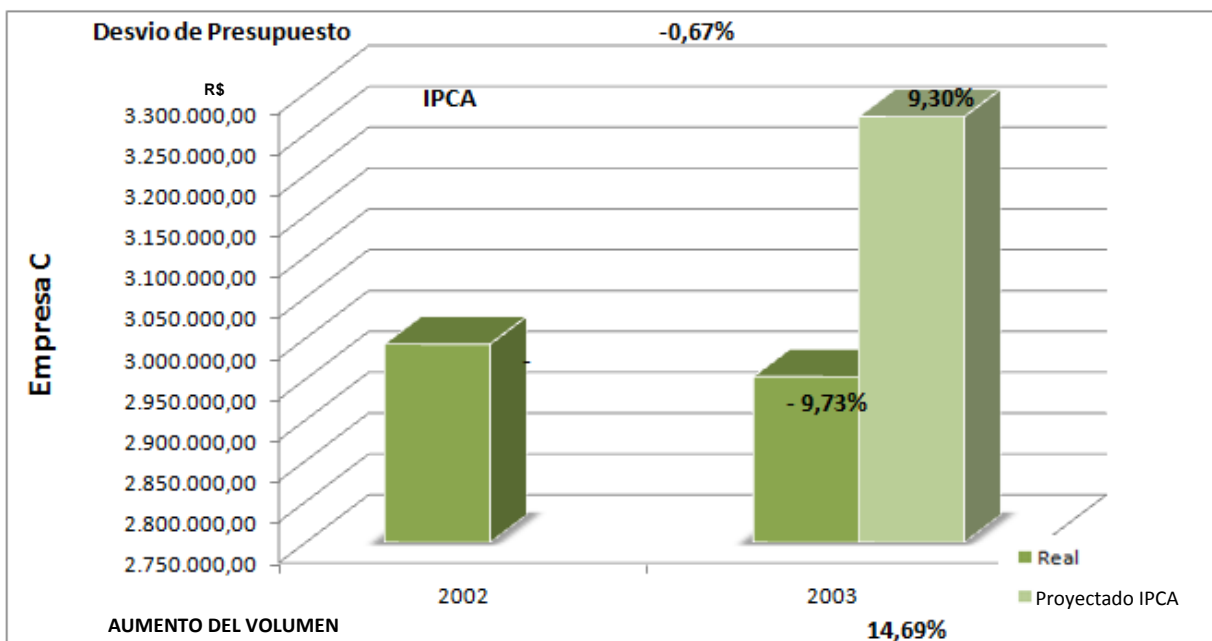
Esa era la menor empresa de la región sur del Brasil, con administración familiar, y en esa época era “mono marca”, o sea, comercializaba solamente una marca de cerveza y los demás refrescos y productos. Sin embargo, la Ambev estaba implementado la política de tener solamente distribuidores “tri marca”, o sea que comercializan todas las marcas de cervezas principales; para eso estaban utilizando herramientas para seleccionar a los distribuidores más débiles que podrían perder la concesión de la distribución del producto y pasar a ser absorbida por otro distribuidor más fuerte y con ello fortalecer su posición en la región ante las marcas competidoras, es decir, la estrategia de la AmBev consistió en tener solamente distribuidores que tuvieran el *expertise* y la infraestructura para manejar, comercializar y colocar varias marcas de

cerveza, y por otro lado la estrategia del distribuidor para no perder la concesión o ser absorbida, fue reinventarse y adquirir el *know how* necesario así como la infraestructura para poder ser una empresa tri marca, y uno de los pasos para ello fue la implementación de la metodología del PBC.

La participación de la alta gerencia y del equipo de funcionarios, fue fundamental para el desarrollo y el éxito de la implementación de la metodología en ese tipo de empresa. Las perspectivas iniciales es que sería muy difícil o prácticamente imposible implementar la herramienta del PBC en ese tipo de empresa debido a las características básicas de las empresas pequeñas y familiares del interior del país. Pero la perseverancia y la dedicación de los dos socios de la empresa y del equipo fueron cruciales para el éxito de la implementación de la herramienta. Actualmente esa empresa es la mayor empresa de la región sur del país y ha conseguido otra área de actuación en la región norte del estado del Paraná.

3.1.2.3 Empresa C

Grafica 3 Empresa C: Gastos simulados, gastos reales - reducciones de gastos - volumen de ventas - IPCA



Fuente: Elaboración propia.

La empresa C tiene una gestión muy centralizada, en ésta empresa el proyecto no podría ser desplegado en su totalidad, llegando a quedar fuera del mismo algunas actividades fundamentales, tales como:

- a) los paquetes no fueron distribuidos a los empleados para gestionarlos, el gerente de la empresa decidió elaborar el presupuesto para todas las cuentas y todos los centros de costos, sin la ayuda del personal;
- b) los paquetes fueron gestionados por: el gerente financiero administrativo (gerente-socio), el gerente comercial (gerente-socio) y el responsable del sector administrativo;
- c) no se hicieron recortes en el presupuesto a partir de la simulación de los ingresos;
- d) se realizaron gastos no incluidos en el PBC provocando grandes distorsiones en el presupuesto programado durante el año, además de que la desviación anual cerró con un resultado de - 0.67% de desviación entre lo programado y lo realizado;
- e) los empleados no participaron directamente en el proceso, lo que dificultó su preparación y su control después de la implementación.

Las personas no se sentían como parte del proceso, ni se sentían comprometidas con los resultados de la empresa, porque eran excluidas de los procesos; los empleados no se sentían “dueños del negocio”, no estaban comprometidos con los resultados porque no los conocían.

Lo que refuerza la visión Senge (2001) en su cuarta disciplina, "La construcción de una visión compartida": es la importancia de tener una visión de futuro compartida entre los miembros de la organización, ya que cuando existe una visión compartida genuina, los miembros de la organización están muy comprometidos con este punto de vista, estas acciones sólo las logran conducir las organizaciones verdaderamente modernas.(A Quinta Disciplina. São Paulo: Editora Best Seller, 2001 P.43)

El tiempo necesario entre diagnóstico, la recopilación de datos, entrenamientos y implementación del proyectos fue muy poco. Es el mismo problema del 90% de los

empresarios de las PYMES brasileñas que tienen el “pensamiento limitado a corto plazo” debido a la necesidad de obtener resultados inmediatos.

Hubo problemas con la recopilación de datos contables y con la evaluación de los procesos y programas. La época de implementación de presupuesto ha coincidido con el periodo de mayor volumen de ventas de la empresa, lo que ha dificultado el desarrollo de los trabajos, visto que las personas involucradas en el proyectos eran los socios, el contador, el responsable por el departamento financiero y la responsable por el departamento administrativo (que tenía una carga de trabajo muy grande, y que ha empeorado con la llegada de la época del aumento del volumen de ventas); lo que ocasionó un retraso de 45 días en la implementación del proyecto, y acabó por comprometer el resultado de los meses de enero y febrero; lo cual fue corregido con la buena gestión de los meses siguientes y finalmente no ha comprometido el resultado general.

El equipo de funcionarios: Fueron 5 personas las que han participado del proyecto: los dos socios, el encargado del sector financiero, el contador, la encargada del sector administrativo, todos ellos eran muy dedicados y preparados, reaccionan muy bien a las situaciones de cambio y presión; no fueron hechas intervenciones de un psicólogo por determinación de los socios y hubo problemas de aceptación.

El cuerpo directivo: En lo que se refiere al socio que era el director del sector comercial, el hecho de que la época de implementación del presupuesto haya coincidido con la época del aumento del volumen de ventas, lo ha impedido de participar activamente del proceso de implementación del PBC. El socio que se encargaba de la dirección general ha participado de manera más efectiva, pero aun así la mayor parte de la carga de trabajo ha sido depositada en la responsable del sector administrativo.

El resultado de la reducción de costos: fue de -9.73% del montante total, un resultado muy bueno tomando en cuenta que hubo un aumento del volumen de ventas de 14.69% y el IPCA fue de 9.30%.

Este fue el peor resultado entre todas las empresas donde el proyecto de PBC fue implementado. Eso no quiere decir que ese resultado sea malo; solo quiere decir que seguramente podría haber sido mejor en términos de reducción de costos.

El resultado de desvíos presupuestales: Destacando que la desviación del presupuesto fue de apenas -0.67% lo que quiere decir que la empresa ha logrado casi exactamente lo que había planeado, o sea, la gestión del presupuesto y del plan estratégico fue muy buena.

Desvíos de plan estratégico: la empresa ha logrado todas las metas propuestas en el plan estratégico.

Comentarios generales sobre la empresa C: hubo una priorización de la gestión el presupuesto en detrimento de la reducción de costos. El resultado fue una desviación de -0.67% entre el presupuesto y los gastos reales.

No hubo un desarrollo de la comunicación y la información no empezó a fluir de la mejor manera. Tampoco hubo un trabajo amplio en lo que se refiere a la búsqueda por soluciones e intercambio de información, porque las personas involucradas en el proceso no tenían tiempo ni condiciones de gestionar todos los paquetes de manera eficaz. No hubo aumento del factor motivacional del equipo, porque ellos no fueron involucrados en el proceso, al contrario, hubo problemas con el equipo que imaginaba que la empresa estaba pasando por problemas financieros y tenían miedo de perder sus empleos.

El trabajo en grupo disminuyó, por que las personas creían que tenían que proteger sus empleos, lo que hizo que la información también disminuyera. Generó un clima de desconfianza e insatisfacción en la empresa. Al final del proyecto los resultados en control de presupuesto y de reducción fueron muy buenos, pero podrían ser mucho mejores si el equipo de funcionarios de la empresa hubiera participado del proyecto.

La centralización hace que el equipo no esté comprometido con los resultados, trae problemas de aumento de carga de trabajo para los pocos empleados que participan del proyecto y para la gerencia de la empresa, lo que no fue bueno, principalmente porque la época de elaboración del presupuesto es también la época en que el volumen de ventas de la empresa es más alto, debido a las fiestas de fin de año.

Eso dejó la sensación de que la metodología fue demasiado difícil y que el nivel de trabajo necesario para implementarla es prácticamente imposible de manejar.

Ese tipo de comportamiento también conlleva problemas de comunicación con el equipo, que, como se dijo anteriormente, se acaba por “imaginar” que la empresa está

en mala situación financiera, la peor parte son los rumores sobre reducción de personal que puede incluso hacer caer la productividad de la empresa.

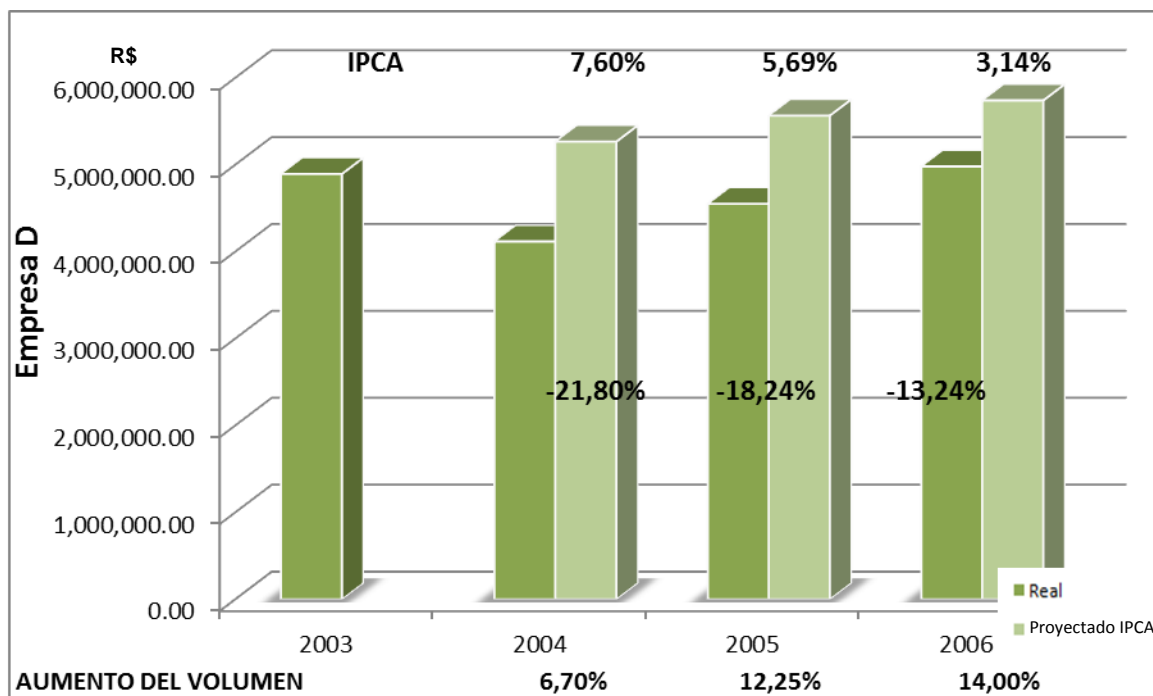
En ese caso, no fue permitida la participación del equipo de empleados por parte de los directivos, que tampoco permitió ningún tipo de aclaraciones sobre la metodología; la única participación de los empleados era cuando pasaban la información sobre gastos, lo que les daba mayor sensación de que podrían estar siendo juzgados o evaluados, eso comprometía la calidad de la información y también ha influenciado en el resultado del proyecto.

La empresa C se quedó con el mayor costo de R\$ por Htl. en comparación con las otras empresas; debido a los problemas relacionados anteriormente, y porque las otras empresas lograran grandes reducciones de costos, lo que ha disminuido su valor de R\$ por Htl.

Vale la pena resaltar que el resultado del proyecto en la empresa C, NO fue malo, pero, seguramente podría haber sido mucho mejor.

3.1.2.4 Empresa D

Grafica 4 Empresa D: Gastos proyectado, Gastos generales y reducción de gastos - volumen de ventas - IPCA



Fuente: Elaboración propia.

El tiempo necesario entre el diagnóstico, la recopilación de datos, la capacitación y la implementación del proyecto fue adecuado. No hubo problemas con la recopilación de datos contables, ni con la evaluación de los procesos y programas.

La época de implementación de presupuesto ha coincidido con el periodo de mayor volumen de ventas de la empresa, lo que ha dificultado el desarrollo de los trabajos; esto ocasionó un retraso de 10 días en la implementación de proyecto, aunque no ha comprometido el resultado general.

El equipo de funcionarios Los funcionarios de la empresa eran muy dedicados y preparados, reaccionan muy bien a las situaciones de cambio y presión; fueron hechas intervenciones de un psicólogo y no hubo problemas de aceptación. La preparación del equipo antes de la implementación del proyecto fue muy bien hecha, con el apoyo de los socios y de una psicóloga, el trabajo motivacional fue muy grande.

El cuerpo directivo ha participado activamente en todos los procesos de la implementación, motivando, apoyando y reconociendo los logros de los funcionarios. Los socios directores han participado de todas las juntas y también han participado como “gestores de paquetes” para motivar al equipo.

El director daba total apoyo a sus gestores de cuentas (que gestionaban las cuentas totalmente dentro de las reglas preestablecidas), tomaba su tiempo en hablar con cada uno de ellos en particular (desde los gestores de las cuentas más pequeñas hasta los gestores de las cuentas más significativas), resolvía personalmente los conflictos y apoyaba las decisiones.

El resultado de la reducción de costos: en el primer año de implementación del proyecto el resultado fue de -21.80% de reducción del monto total, ese resultado es bastante bueno tomando en cuenta que hubo un aumento del volumen de 7.60% y el IPCA fue de 6.70%.

En el segundo año de implementación del proyecto el resultado fue de -18.24% de reducción del monto total, un buen resultado si se considera que hubo un aumento del volumen de 12.25% y el IPCA del año fue de 5.69%.

En el tercer año el resultado fue de -13.24% de reducción del monto total, este resultado también es bueno tomando en cuenta que hubo un aumento del volumen de 14% y el IPCA del año fue de 3.14%.

El resultado de desvíos presupuestales: Destacando que la desviación del presupuesto en el primer año fue de apenas -1.69%, en el segundo año fue -10.43%, y en el tercer -8.59%.

Desvíos de plan estratégico: la empresa ha logrado todas las metas propuestas en el plan estratégico, pero con menores costos de los que habían sido planeados en el presupuesto.

Comentarios generales sobre la empresa D: La empresa priorizaba la reducción de costos en detrimento de la desviación presupuestal, cuando había una oportunidad de reducir los costos lo hacían sin dar mucha importancia a la desviación presupuestal.

El equipo tiene una comunicación bastante buena y la información fluye con mucha facilidad. La búsqueda de soluciones e información fue muy grande, y hubo un crecimiento muy grande en “el trabajo en equipo”. El director logró identificar nuevos talentos dentro de la empresa, y también fue posible identificar “perfiles especiales” para áreas de importancia dentro de la empresa. Los funcionarios se han sentido como parte del proceso, o como dueños de sus cuentas lo que ha facilitado la obtención de los resultados. El factor motivacional fue uno de los mayores logros con la implementación del proyecto del PBC.

Al final de proyecto fue posible notar un gran crecimiento en lo que respecta a “conocer la empresa como un todo”; la empresa ha logrado tener un equipo multidisciplinario.

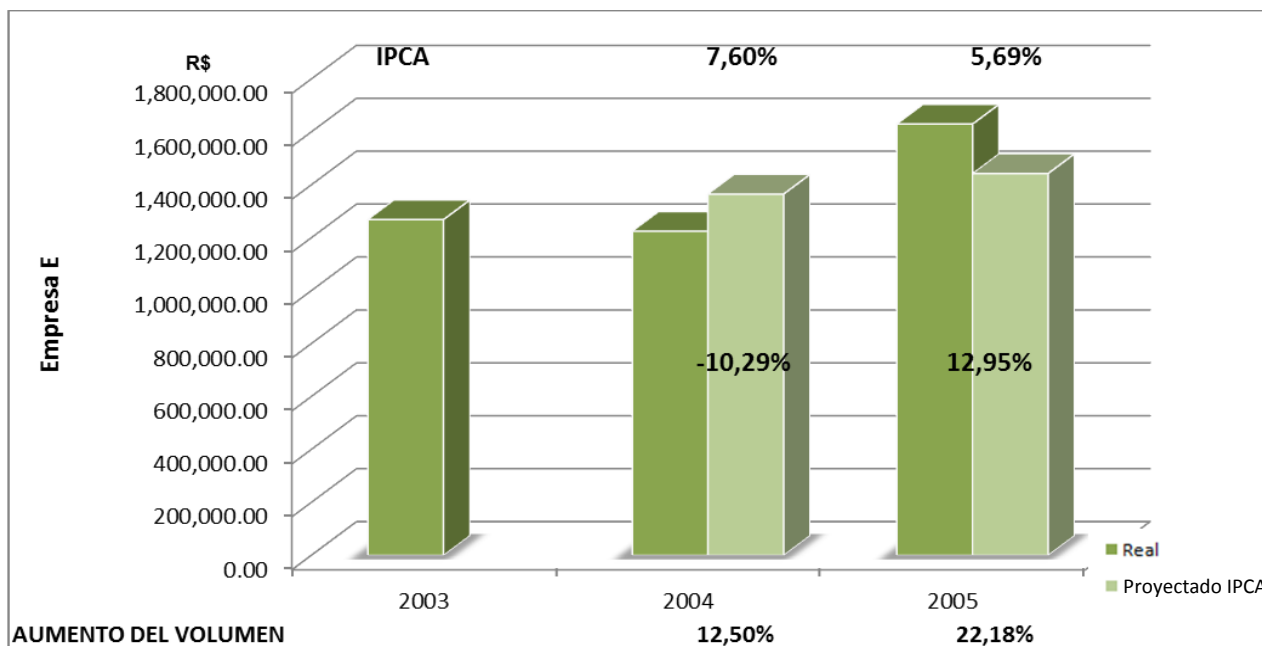
Con los buenos resultados obtenidos la empresa ha logrado hacer más inversiones en el año siguiente. Respecto a las inversiones del año del proyecto también fue posible hacer una significativa cantidad de inversiones dirigidas a aumentar la capacidad de distribución y ventas (camiones, motos, etc.) debido a la metodología de “priorización”, los planes fueron evaluados y seleccionados de acuerdo a los que iban a contribuir más financieramente o estratégicamente para la empresa. En esa empresa fue mantenido el llamado “Mr. OBZ” de la metodología original del PBC, que

es una persona (funcionario) encargada del proyecto internamente. Debido a la metodología de entrenar un “Mr. OBZ”, o sea, una persona que va mantener el proceso después del término de la consultoría, la empresa ha seguido con la metodología en el año siguiente.

Esa empresa ya no permaneció como distribuidora de la AmBev en el año de 2007, los socios directores optaron por vender la concesión de la marca al distribuidor más próximo de la AmBev, y compraron la concesión de la marca competidora, la Schincariol.

3.1.2.5 Empresa E

Grafica 5 Empresa E: Gastos proyectado, Gastos generales y reducción de gastos - volumen de ventas – IPCA



Fuente: elaboración propia.

El resultado fue menor que el promedio de las otras compañías debido a que, en el mes de Octubre del 2004, la compañía adquirió la marca Antártica, aumentando así el volumen de gasto. Esta empresa es filial de la empresa D.

El tiempo necesario entre el diagnóstico, la recopilación de datos, entrenamientos e implementación del proyecto fue adecuado. No hubo problemas con la recopilación de datos contables, con la evaluación de los procesos y programas.

La época de implementación del presupuesto ha coincidido con el periodo de mayor volumen de ventas de la empresa, lo que ha dificultado el desarrollo de los trabajos; que ocasionó un retraso de 15 días en la implementación de proyecto, aunque eso no ha comprometido el resultado general.

El equipo de funcionarios De manera similar a la empresa D, los funcionarios mostraban dedicación y estaban bien preparados, ante las situaciones de presión reaccionaron favorablemente; tomaron sesiones con un psicólogo y no hubo problemas de aceptación y adaptación. El equipo fue muy bien preparado antes de la implantación del proyecto, se contó con el apoyo de la directora regional, de los socios y de una psicóloga, con un gran trabajo en el aspecto motivacional. El director general de esa empresa es el mismo de la empresa D, lo que hizo que las características del proceso fueran prácticamente las mismas en las dos empresas, con excepción de los resultados.

El cuerpo directivo ha participado activamente en todos los procesos de la implementación, motivando, apoyando y reconociendo los logros de los funcionarios. Los socios directores han participado de todas las juntas y también han participado como “gestores de paquetes” para motivar al equipo.

El director general y la directora regional daban total apoyo a sus gestores de cuentas (que gestionaban las cuentas totalmente dentro de las reglas preestablecidas), tomaba su tiempo para hablar con cada uno de ellos en particular, desde los gestores de las cuentas más pequeñas hasta los gestores de las cuentas más significativas), resolvía personalmente los conflictos y apoyaba las decisiones.

El director general asistía sin falta a las juntas del equipo y también fue gestor de cuentas en esa empresa. Participó activamente de todos los procesos, incluyendo los de evaluación, de priorización, y de simulación. Analizó en persona cada uno de los proyectos y dotaciones; aun teniendo qué desempeñar la función de director comercial y siendo esa época la de mayor volumen de ventas, sin que ello haya comprometido los resultados del proyecto ni los resultados de las metas de ventas. Pero la carga de trabajo del director fue muy exhaustiva en el primer año de implementación de proyecto. En los años siguientes no hubo una carga de trabajo tan

grande porque el equipo ya estaba entrenado, así como las reglas establecidas, lo que ha disminuido considerablemente la carga de trabajo del director.

El resultado de la reducción de costos: en el primer año de implementación del proyecto el resultado fue de -10.29% de reducción del monto total, ese resultado es muy bueno si se considera que hubo un aumento del volumen de 12.50% y el IPCA del año fue de 7.60%.

En el segundo año de implementación del proyecto el resultado fue un aumento de 12.95%, debido al hecho de que esa distribuidora había comprado la marca Antártica y estaba dejando de ser una distribuidora “mono marca” para ser una distribuidora “tri marca”. Ese resultado fue sumamente positivo ya que se tuvo un aumento del volumen de **22.18%** y el IPCA del año fue de 5.69%.

El resultado de desvíos presupuestales: la desviación del presupuesto en el primer año fue de apenas -11.58%, en el segundo año la desviación fue de -12.14%.

Desvíos de plan estratégico: la empresa **no ha logrado** todas las metas propuestas en el plan estratégico, principalmente **las relacionadas a la inversión** en la compra de la marca Antártica. La compra de la marca extra fue “decidida después de la elaboración del presupuesto (a pedido de la compañía), lo que ha ocasionado un total descontrol del proyecto en esa empresa en el segundo año. Se debe resaltar que las cuentas relativas a los gastos y que no estaban conectadas de ninguna manera con la inversión hecha, seguirían el plan establecido inicialmente y no han tenido desviaciones considerables.

Comentarios generales sobre la empresa E: Además del aumento de 12.95% en los gastos que ocurrió en el segundo año (debido a la compra de la marca Antártica). **La empresa priorizaba la reducción de costos**, cuando había una oportunidad de reducir los costos lo hacían.

Al ser una filial de la empresa D, los comentarios generales son los mismos ya que todo el proceso fue llevado a cabo por medio de la gerencia general.

3.1.3 ANALISIS CON JOINT DE LAS PYMES

El análisis *Con joint* es un método de regresión donde tenemos varios aspectos a evaluar, aún de tipo cualitativo que nos arroje resultados que permita realizar comparaciones entre varios objetos de estudio con respecto a varias características o aspectos de interés comunes entre ellos. En este caso nos interesa compara algunos aspectos fundamentales que resultan de la implementación del PBC en las cinco PyMES distribuidoras de cerveza concesionarias de la AmBev.

Con el dicho método se pretende hacer una evaluación sobre el desempeño de las cinco empresas dedicadas a la distribución de cerveza ubicados en la región paranaense de Brasil. Los aspectos centrales a tomar en consideración son tres:

1. Reducción de costos.
2. Desvío presupuestario.
3. Aumento del volumen de ventas.

Dichos aspectos son fundamentales en la aplicación del PBC, pues como se ha mencionado, es una herramienta de control de gastos y costos para hacer eficiente la planeación presupuestal.

En primer lugar se construye un esquema de rangos de calificación para las empresas A, B, C, D y E, respecto de los tres aspectos señalados para el primer año de aplicación de la herramienta; los resultados se observan en los siguientes cuadros.

Cuadro13 Rango de evaluación para las empresas A, B, C, D y E

	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Reducción de costos	De 0 a 2.59	de 2.60 a 4.69	de 4.70 a 6.69	de 6.70 a 8.69	de 8.70 a 10.69	de 10.70 a 12.69	de 12.70 a 14.69	de 14.70 a 16.69	de 16.70 a 18.69	de 18.70 a 20.69	de 20.70 a 22.79
Desvío presupuesto (+ e -)	de 20.70 a 22.79	de 18.70 a 20.69	de 16.70 a 18.69	de 14.70 a 16.69	de 12.70 a 14.69	de 10.70 a 12.69	de 8.70 a 10.69	de 6.70 a 8.69	de 4.70 a 6.69	de 2.60 a 4.69	De 0 a 2.59
Aumento volumen de ventas	De 0 a 2.59	de 2.60 a 4.69	de 4.70 a 6.69	de 6.70 a 8.69	de 8.70 a 10.69	de 10.70 a 12.69	de 12.70 a 14.69	de 14.70 a 16.69	de 16.70 a 18.69	de 18.70 a 20.69	de 20.70 a 22.79

Fuente: Elaboración propia.

El criterio para construir la *Cuadro 13* se basa en los mejores resultados obtenidos en las empresas en el primer año de la implementación del PBC a partir de los comentarios hechos a las mismas, varios de ellos son similares debido al tratamiento homogéneo que se hizo para la construcción de esta tabla. En el caso de la reducción de costos y del aumento del volumen de ventas, entre mayor es el porcentaje mejor es la calificación (en una escala de 1 a 10), caso contrario al aspecto referente al desvío presupuestario, donde un mayor porcentaje resulta en una calificación menor.

Cuadro 14 Evaluación del 1er año por puntuación

	C	A	E	D	B
Reducción de costos	4	5	5	10	10
Desvío Presupuesto	10	9	5	10	9
Aumento volumen ventas	6	2	5	2	4

Fuente: Elaboración propia.

De esta manera podemos construir la *Cuadro14* con las evaluaciones obtenidas a partir del criterio mencionado, con lo que estamos en condiciones de elaborar el modelo *Con joint*.

Con ésta última tabla se elabora el cuadro con variables *dummy* para correr el modelo, el cual queda como se muestra a en la *Cuadro 15*.

Cuadro 15 Variables Dummy para el análisis *Con joint*.

OBS	A	B	C	D	E	Reducción de costos	Desvío Presupuesto	Aumento volumen ventas	Calificación
1	1	0	0	0	0	1	0	0	5
2	1	0	0	0	0	0	1	0	9
3	1	0	0	0	0	0	0	1	2
4	0	1	0	0	0	1	0	0	10
5	0	1	0	0	0	0	1	0	9
6	0	1	0	0	0	0	0	1	4
7	0	0	1	0	0	1	0	0	4
8	0	0	1	0	0	0	1	0	10
9	0	0	1	0	0	0	0	1	6
10	0	0	0	1	0	1	0	0	10
11	0	0	0	1	0	0	1	0	10
12	0	0	0	1	0	0	0	1	2
13	0	0	0	0	1	1	0	0	5
14	0	0	0	0	1	0	1	0	5
15	0	0	0	0	1	0	0	1	5

Fuente: Elaboración propia.

Tenemos 15 observaciones debido a que cada una de las cinco empresas tiene tres aspectos evaluados, representados con el número uno para cada empresa en su columna correspondiente (A, B, C, D y E) y también en las columnas con los tres aspectos mencionados. Las calificaciones quedan anotadas en la última columna.

Eliminamos la columna de la empresa A y la columna de Reducción de Costos para utilizarlos como referencia y evitar el problema de dependencia lineal. El cuadro queda entonces de la siguiente manera en la *Cuadro 16*.

Cuadro 16 Variables Dummy para el análisis *Con joint* ajustado.

OBS	B	C	D	E	Desvío Presupuesto	Aumento volumen ventas	Calificación
1	0	0	0	0	0	0	5
2	0	0	0	0	1	0	9
3	0	0	0	0	0	1	2
4	1	0	0	0	0	0	10
5	1	0	0	0	1	0	9
6	1	0	0	0	0	1	4
7	0	1	0	0	0	0	4
8	0	1	0	0	1	0	10
9	0	1	0	0	0	1	6
10	0	0	1	0	0	0	10
11	0	0	1	0	1	0	10
12	0	0	1	0	0	1	2
13	0	0	0	1	0	0	5
14	0	0	0	1	1	0	5
15	0	0	0	1	0	1	5

Fuente: Elaboración propia.

Ahora podemos correr la regresión en Excel, que arroja los siguientes resultados en el *Cuadro 17*.

Cuadro 17 Regresión del análisis Con joint.

<i>Estadísticas de la regresión</i>	
Coeficiente de correlación múltiple	0.782770231
Coeficiente de determinación R^2	0.612729234
R^2 ajustado	0.32227616
Error típico	2.446085308
Observaciones	15

<i>Coefficientes</i>	
Intercepción	5.733333333
B	2.333333333
C	1.333333333
D	2
E	-0.333333333
Desvío presupuestal	1.8
Aumento volumen de ventas	-3

Fuente: Elaboración propia.

La interpretación de los coeficientes es en primer lugar, la importancia de los tres aspectos fundamentales en la aplicación del PBC. Haciendo entre los tres el 100% en importancia para las empresas, tenemos que:

1. Reducción de costos con coeficiente 0.0 ya que es la referencia, representa el 32% de importancia para las empresas.
2. Desvío presupuestal con coeficiente 1.8, representa el 57.4% de importancia para las empresas.
3. Aumento del volumen de ventas con coeficiente -3.0, representa sólo el 10.6% de importancia para las empresas.

En segundo lugar tenemos que las empresas B, C y D, tuvieron un mejor desempeño en su primer año de aplicación del PBC que la empresa A, sin embargo, la empresa E fue la de peor desempeño por debajo de A.

COMENTÁRIO SOBRE EL MODELO: Los resultados arrojados tienen varias inconsistencias, ya que no están acordes con la evidencia empírica, por ejemplo, el *con joint* arroja que la empresa C fue la mejor calificada respecto a la A, sin embargo, todos los procesos llevados cabo en ésta última fueron asimilados e implementados de mejor manera y tuvieron los mejores resultados en la realidad. Por lo que se debe tener en cuenta otros factores además de solo la evaluación numérica.

3.1.4 CONCLUSIÓN DE LA IMPLANTACIÓN DE LA HERRAMIENTA EN LAS PYMES BRASILEÑAS

El PBC tiene como sus características básicas la prevención de comportamientos y eventos operacionales así como la preparación de la empresa para resolverlos, además de la optimización de los recursos ya existentes. A su vez se ha destacado como una forma eficaz de control efectivo de costos y objetivos, y del desarrollo de la capacidad creativa.

Cambiando la "cultura" de la empresa, proporciona la creación de nuevas formas de análisis y distribución de los fondos, dotando al administrador, además de una amplia visión del funcionamiento general de la empresa, una forma de analizar las tendencias y "salvar" los resultados.

Desarrolla la creatividad y el espíritu de equipo del personal trabajando con grupos multidisciplinarios ", aclara todos los procesos y descentraliza las operaciones.

Hace que el administrador tenga una visión sistémica de la operación de la empresa utilizando como fuente principal de información y reducción de costes las experiencias del equipo, usando también el mismo trabajo en equipo para desarrollar su propia capacidad creativa.

Es necesario que el administrador comprenda que el modo de asignación de gastos y la distribución del presupuesto es de suma importancia para que la empresa pueda desarrollarse.

Con relación a los factores que pueden llevar al éxito o al fracaso en la implementación de la herramienta del PBC podemos destacar las siguientes:

El tiempo necesario entre el diagnóstico, la recopilación de datos, la capacitación y la implementación de los proyectos, tiene que ser el suficiente para evaluar todos los sectores y procesos, y proceder al entrenamiento del equipo involucrado. La mayor parte de los empresarios de las PYMES brasileñas tienen el “pensamiento limitado a corto plazo” debido a la necesidad de obtener resultados inmediatos.

La época de implementación de presupuesto Si se trata de una empresa que tiene un gran aumento del volumen, entre los meses de implementación del presupuesto, va requerir una carga de trabajo un poco mayor de los participantes.

La falta de históricos contables correctos puede atrasar mucho la implementación del proyecto, además de que el presupuesto es hecho con base a la actividad (lo que cada sector hace, cuánto gasta, etc.), los históricos contables son esenciales para que se pueda saber exactamente en qué situación la empresa se encuentra en ese momento.

El equipo de funcionarios: De ellos dependen los resultados del proyecto, hay que hacer un trabajo muy bien elaborado previo a la implementación del proyecto de PBC, para no generar un clima de desconfianza, de miedo o de inseguridad, y no pasar al equipo la idea de que la empresa está enfrentando problemas financieros, pues no es ese el foco de la implementación de la herramienta.

Pueden existir situaciones de presión o resistencia al cambio, o mismo el miedo de sentir que están “siendo evaluados”, es fundamental preparar a ese equipo, aclarar el real propósito del PBC y hacer con que todos se sientan parte del proceso.

En ese momento es importante el trabajo de un psicólogo, para apoyar el proceso y para gestionar el “cambio”, proporcionando capacitación y apoyando a los funcionarios, incluso al director de la empresa.

El comportamiento del cuerpo directivo. En lo que se refiere la Dirección de la empresa y a los gerentes, es muy importante que ellos estén plenamente

convencidos de que quieren implementar el PBC, cuando el director de la empresa no está seguro sobre la virtud de la metodología, los resultados no son buenos, o llega a un momento que es imposible seguir el trabajo. Cuando la Dirección de una determinada empresa es muy centralizadora, resistente a los cambios, los resultados no son los mejores e incluso pueden ser negativos. Es necesario que los directivos de empresas que tienen ese perfil permitan el trabajo del psicólogo para cambiar la situación. En el caso de que eso no ocurra, pasará lo mismo que se ha visto en la empresa C.

La centralización hace que el equipo no este comprometido con los resultados, trae problemas de aumento de carga de trabajo para los pocos empleados que participan del proyecto y para la gerencia de la empresa y deja la sensación de que la metodología es muy difícil de implementar y que el nivel de trabajo necesario para adaptarla es prácticamente imposible de manejar

El desconocimiento de los procesos de las empresas es uno de los mayores problemas encontrados. Si los procesos no están claros, es necesario estandarizar las operaciones. En ese sentido, el factor tiempo es esencial para que ese proceso pueda ser realizado. Si el tiempo es muy corto no se podrá realizar esa etapa y el resultado de los trabajos se verá comprometido.

El plan estratégico: si la empresa no posee plan estratégico o el plan no está bien hecho no es posible implementar la herramienta del PBC; los planes son esenciales para el éxito del proyecto. En determinado momento será posible determinar si será factible realizar o no el plan estratégico; pero si dicho plan tiene muchos errores, va causar muchos retrasos en el trabajo, pues tendrá que ser analizado nuevamente y posteriormente regresar al trabajo de elaboración del presupuesto, hasta que los dos sean compatibles.

La comunicación, las informaciones y el trabajo en grupo es muy importante para el proceso del PBC que las informaciones estén fluyendo bien. La falta de información puede traer serios problemas para el funcionamiento del trabajo.

Conclusión: las empresas donde el proyecto ha tenido mejores resultados fueron las empresas donde los directivos participaban activamente del proceso, apoyaban al

equipo y daban libertad de trabajo; la participación de la Dirección General es esencial para lograr buenos resultados en la implementación de la herramienta del PBC.

Si el director de la empresa es centralizador los problemas que se van presentar en la implementación del PBC son muy grandes, puede haber caída de productividad, desmotivación, limitar el flujo de información y los empleados no se comprometen con los resultados, lo que va a afectar a los mismos.

Es realmente importante la preparación del equipo de funcionarios, la capacitación y el apoyo al equipo que va participar en el proyecto para que se puedan gestionar bien los cambios, y resolver los puntos de conflicto.

La herramienta del PBC exige una serie de procedimientos para ser implementada con éxito, no se trata de una simple herramienta de control de presupuesto, gestionada por contadores, y no hace milagros.

Es necesario respetar los tiempos de elaboración, de recopilación, y todas las etapas de implementación, o no pasará de ser una herramienta más de control de presupuesto que será guardada en el cajón hasta el final del período contable.

Es necesario que los empresarios entiendan que los problemas financieros de la empresa no pueden ser resueltos de la noche a la mañana con la simple implementación de una herramienta (debe estar r a un proceso de gestión del conocimiento, lo que representa un trabajo continuo). El PBC ayuda a mejorar el margen de lucro de la empresa, pero eso es consecuencia de la realización de todos los procesos que involucran la implementación de esta metodología de gestión presupuestal.

Si es aplicada de manera correcta el PBC va ayudar a los empresarios a comprender mejor la empresa, saber lo que se puede esperar en términos de resultados y gestión, y va preparar la empresa y el equipo para salir de situaciones difíciles, obtener mejores resultados, dejando disponibles más recursos financieros para programas esenciales. Y ya no tendremos la tan famosa “escasez en medio a la abundancia” tan comentada por Pyhrr.

3.2 SECTOR AGRO INDUSTRIAL: EMPRESA AY

3.2.1 EI PBC EN EL AGRONEGOCIO

El agro negocio brasileño está entrando en una fase de madurez económica, es cada vez mayor su importancia económica y social reconocida y restaura a sus agentes el orgullo de pertenecen a la actividad, aunque persisten clases de excluidos. Esto refuerza la visión de desarrollo sostenible en la producción de alimentos, fibras, energía y productos.

Cada año que pasa la agroindustria es más compleja y más difícil de manejar porque hay muchos problemas en los elementos que la conforman, lo que provoca que sea cada vez más importante encontrar soluciones efectivas.

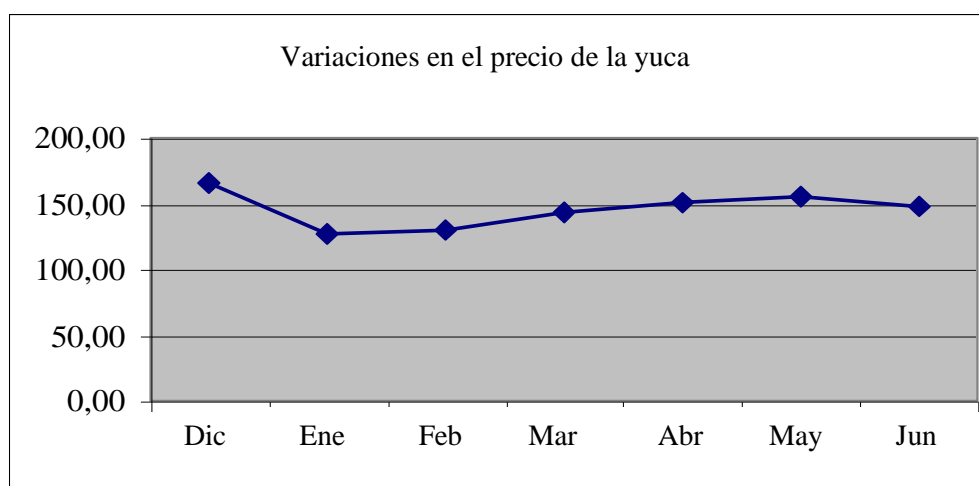
Para atender este problema, la solución que se deja a los productores es gestionar de una manera eficaz a partir de estrategias para reducir los costos de producción.

El desafío de implementar la metodología del PBC en la actividad de los agronegocios era muy grande, debido a los problemas característicos de este sector; que sufre con la falta de suministros, los precios altos, y con ataques de las plagas, comunes en los cultivos, lo que ocasiona fluctuaciones en los precios de las materias primas, etc. Los cambios se producen muy rápidamente, y es necesario que estos cambios repentinos, que afectan a la productividad, también sean absorbidos rápidamente, para no ocasionar daños importantes.

La flexibilidad y rapidez en la toma de decisiones y la búsqueda de nuevas soluciones a los problemas del sector pueden ser decisivas entre la ganancia o pérdida.

La variación en el precio de la raíz de yuca ha sido uno de los factores más importantes en el escenario de producción de los fabricantes de fécula de yuca. La *Gráfica 6* muestra la variación en el precio de la yuca en el período diciembre 2006 hasta junio 2007.

Grafica 6 Variación en el precio de la yuca en el estado de Paraná (reales por tonelada)



Fuente: Empresa Agro industrial e comercial AY.

De acuerdo con EMBRAPA - Empresa Brasileña de Investigación: El clima en la región del Paraná es subtropical, con veranos calurosos e inviernos fríos, siendo que el estado cuenta con tres tipos de variaciones climáticas: CFA subtropical con lluvias bien distribuidas durante todo el año y los veranos caliente; CWA subtropical, con veranos calurosos e inviernos secos, las lluvias tropicales CFB bien distribuidas durante todo el año y los veranos templados.

En las regiones donde están localizadas las dos empresas el clima predominante es el CWA, subtropical, con veranos calurosos e inviernos secos, con un máximo 2 meses de invierno seco, la temperatura anual oscila alrededor de 20 ° C y la precipitación anual alcanza los 1.300 mm, y está sujeto a tener 5 a 10 días de heladas al año, lo que daña los cultivos de gran parte del estado durante este periodo, y hace que la yuca tenga variaciones en el precio.

El sistema de carreteras sigue siendo el principal transporte de la carga en la agricultura. Muy a menudo, es la única alternativa para el manejo de este tipo de productos, debido a la escasez de vías navegables y ferrocarriles que unan grandes distancias y, al mismo tiempo, es el medio de transporte que generalmente está situado cerca de las granjas, con extensiones y estaciones de carga y descarga.

Otro factor que influye en el alto precio es la variación de la cantidad de las superficies plantadas de un año a otro. Desafortunadamente, la mayoría de los

agricultores no tienen información ni tecnología para ayudar a formular el calendario de siembra, por lo que hay años en que la producción es muy grande y años en los que la producción es muy baja causando variaciones en el precio.

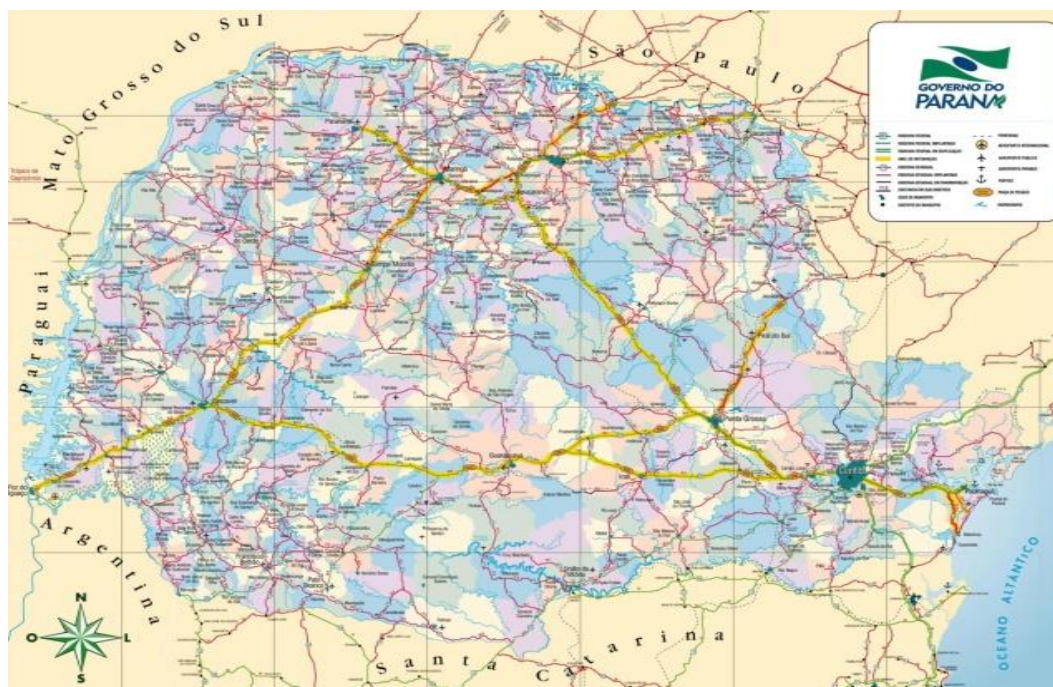
3.2.2 LA EMPRESAS: AY Y AYNÁ

Es necesario dar mayor precisión a la información sobre las empresas que se consideran en este apartado, por qué se eligieron, su importancia o tamaño, etc.

Tienen como objetivo principal la producción de almidón de yuca; la producción ha tenido inicio en mayo de 1990, la empresa AY tiene una filial: la empresa AYNÁ que fue fundada en 1995.

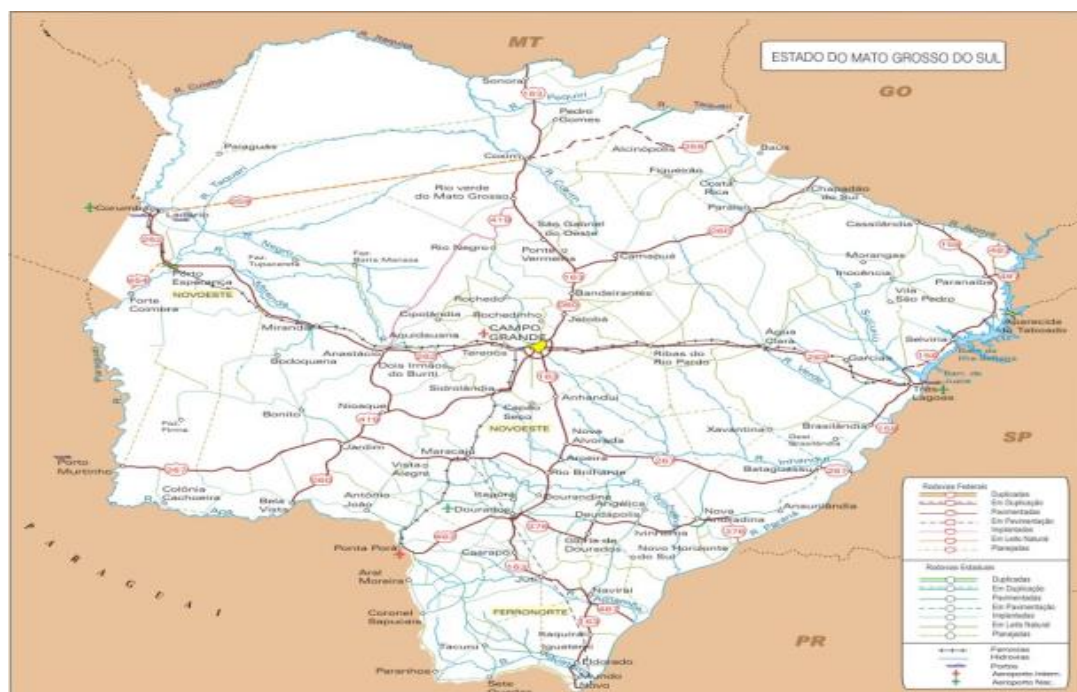
Los Mapas 2 y 3 señalan las regiones donde están localizadas las dos agro industrias.

Mapa 2: Estado de Paraná



Fuente: IBGE.

Mapa 3: Estado de Mato Grosso do Sul



Fuente: IBGE.

La misión de la compañía es "ofrecer productos derivados de la yuca de calidad a los clientes, proveedores y la comunidad."

El almidón se produce dentro de las normas establecidas por el Ministerio de Agricultura, con un estricto control del proceso con el fin de obtener un producto de alta calidad, libre de impurezas, respetando el consumidor y el medio ambiente.

La línea de producción es capaz de ofrecer:

- Almidón de yuca industrializado;
- El almidón de yuca para la Industria Alimentaria;
- El almidón de yuca con la certificación IBD;
- Almidón modificado;

La empresa tiene certificación Kosher¹⁵. También brinda a sus clientes con la certificación orgánica de almidón, clasificación biodinámica del Instituto – IBD¹⁶.

¹⁵ Kosher, es una certificación de máxima credibilidad que garantiza que un producto es elaborado de acuerdo a estrictas normas religiosas impartidas al pueblo judío en la Biblia. Kosher significa pues aptitud religiosa. Un producto certificado Kosher, es apto para ser consumido por cualquier persona que se somete a estas creencias.

¹⁶ El IBD es una empresa 100% brasileña que desarrolla actividades de inspección y certificación de la agricultura, el procesamiento y productos extractivos, el mercado orgánico, biodinámico.

Las dos empresas hacen exportaciones a Estados Unidos, Europa y Asia, y pertenecen al mismo grupo empresarial.

3.2.3 LA PRODUCCIÓN DE YUCA Y EL MERCADO DEL ALMIDÓN DE YUCA

La planta de yuca (mandioca en portugués) es de origen brasileña, su cultura es la más antigua y de mayor tradición en Brasil, era cultivada por los indios, antes del descubrimiento de Brasil.

Según SAMPAIO (2005), El cultivo de la yuca en Brasil tiene una gran importancia tanto agronómica como cultural, ya que esta planta es la principal fuente de alimentos en las regiones más pobres del país, además de tener su origen y domesticación en la región amazónica.

La palabra “mandioca” deriva del vocablo *manioc*, pero su denominación científica es *Manibot esculenta Crantz*.

La “mandioca”¹⁷ o yuca se cultiva en casi todo el Brasil, la planta es un arbusto de raíces gruesas y hojas pecioladas, bien adaptada al clima caliente, se adapta bien a los suelos arenosos, así como los suelos fértiles, ligeramente húmedos.

De acuerdo con la clasificación pertenece a la familia botánica Euphorbiaceae, así como la “mamona” o ricino (*Ricinus communis* L.) y el caucho natural, siringa o seringueira en portugués (*Hevea brasiliensis*).

El sistema de producción de yuca se presenta en tres formas: el doméstico, la unidad familiar y la unidad de negocio.

La yuca es muy importante para Brasil, económica y socialmente, principalmente para la alimentación humana y de animales, el sector es gran generador de empleos e ingresos. La yuca es ampliamente utilizada como materia prima para diversos sectores e industrias.

La siembra de la yuca depende de factores tales como:

1) Técnico:

¹⁷Según el IBGE Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2007), La yuca es una planta que se cultiva en más de 90 países, que se alimenta de unos 500 millones de personas en todo el mundo.

- Cultivos de ciclo,
 - Ataque de plagas o enfermedades que puedan avanzar o retrasar la cosecha;
 - Las condiciones de humedad del suelo.
- 2) Médio ambiente:
- Las condiciones de suelo y clima (posibilidad de heladas)
 - Estado de las carreteras y caminos de acceso a la mandioca;
- 3) Económico:
- Las condiciones de mercado y los precios de los productos básicos;
 - Disponibilidad de mano de obra especializada y el apoyo de recursos,
 - Los compromisos financieros o marco contractual

El almidón de yuca se extrae de la yuca, como materia prima el almidón de yuca cruda tiene un alto valor comercial y se utiliza en varias industrias:

- Productos farmacéuticos y cosméticos;
- Industria Textil;
- Industria de papel;
- Industria de la alimentación;
- Industria de mueble y cerámica industrial;
- Industria bélica.

3.2.4 EL PLAN ESTRATÉGICO EN EL SECTOR AGRO INDUSTRIAL

Sin conocer la realidad del campo de las superficies plantadas no es posible hacer una planificación estratégica adecuada.

La planificación estratégica de la agroindustria brasileña depende directamente de la búsqueda y organización de la información actualizada sobre la realidad de la producción rural, el IBGE Instituto Brasileño de Geografía y Estadística, la EMBRAPA, Empresa Brasileira de Investigações Agropecuária, la Sociedad Rural del Paraná y el Instituto Agronómico del Paraná (IAPAR)¹⁸, son organizaciones que tratan de aliviar

¹⁸ El IAPAR es un instituto vinculado a la Secretaría de Agricultura y Abastecimiento (SEAB), es la base nacional de investigación de políticas públicas tecnológicas para el desarrollo rural en el estado de Paraná, tiene como misión proporcionar soluciones innovadoras a las zonas rurales y la agroindustria de Paraná.

el problema al proporcionar dicha información; pero el trabajo no es sólo para comprobar los datos. A menudo, las empresas están obligadas a enviar a sus empleados en una especie de "reconocimiento de campo" de las haciendas que se encuentran cerca de áreas de la industria, para hacer contratos de compra previos a la cosecha, y verificar si la información proporcionada por las instituciones de investigación están realmente correctas, ese es un trabajo muy importante, debido a la gran cantidad de factores que pueden interferir con la disponibilidad de las superficies plantadas, la información dada en el inicio de las plantaciones, puede no coincidir con la disponibilidad del producto después de la cosecha.

3.2.5 LAS ADAPTACIONES A LA METODOLOGÍA.

Fue necesario varios tipos de adaptaciones a la metodología del PBC, de modo que pudiera ser desplegado con éxito en el sector Agro industrial, entre ellas podemos citar:

- Simulaciones de resultados del presupuesto para cada cambio de situación (a veces era necesario hacer varias simulaciones en la misma semana),
- Por lo general, se adoptan las siguientes abreviaturas NBZ (Nivel Base Cero) o centro de costos, VBZ (Variable Base Cero) o de cuentas en la ejecución del Presupuesto Base Cero. Pero para que este caso se optó por no utilizar siglas, y se refiere únicamente al Centro de Costos y cuentas contables, para facilitar la comprensión de los empleados. Hemos elegido también agrupar a los centros de costes en dos grandes grupos, lo que hemos llamado: GGF - Gestión General y Fábrica y CCP - Centros de costos de producción,
- El proceso de priorización fue hecho por sector, después por agrupación de centros de costos (GGF y CCP) y después fue hecho en general (toda la empresa); lo que ha ocasionado un proceso muy largo de análisis de las prioridades d; el resultado fue que los programas de la producción estaban casi siempre priorizados en detrimento de los programas de los otros sectores,

- Fue necesario un proceso de evaluación de los impactos de la “no ejecución de los programas” para definir lo más importante para la empresa. (igual a la metodología original de la Texas Instruments),
- Entrenamientos constantes y acompañamiento diario,
- A cada variación no programada en el sector productivo, que demandaba alguna dotación extra, eran evaluadas todas las cuentas de la empresa en búsqueda de potenciales soluciones para el problema, lo que a veces ocasionaba una desviación en las cuentas seleccionadas, así mismo, esas desviaciones no fueron muy representativas,
- Sólo las llamadas cuentas de costos indirectos del sector productivo fueron enfocadas en planes de reducciones

3.2.6 LAS ADAPTACIONES EN EL FUNCIONAMIENTO DE LA EMPRESA

Fue necesario establecer un sector dentro de la producción solo para monitorear y hacer el acompañamiento de los impactos de la herramienta en el sector productivo; el PBC en la producción requiere un control muy estricto, debido a las grandes oscilaciones en períodos muy cortos de tiempo. Los gastos fueron reducidos sin perjudicar la calidad de los productos, es decir, no era necesario recurrir a la adquisición de insumos más baratos y de menor calidad para reducir gastos.

- Fue hecho un proceso de “patrón de operaciones” en el sector productivo y en los sectores administrativos SOP¹⁹,
- Fueron hechos planes de entrega de producto junto a los productores;
- Fue establecido un sistema de manutención preventiva.

¹⁹Standard Operating Procedure (SOP) es una descripción detallada de todas las operaciones necesarias para llevar a cabo una actividad, es decir, es una lista de control estandarizada para realizar una actividad.

3.2.7 RESULTADOS: LA REDUCCIÓN DE LAS CUENTAS DE GASTOS.

Las reducciones en las cuentas del grupo de gastos "indirectos y variables " alcanzaron 33.66% en el primer semestre del primer año en la empresa AY, y el 10.47% en la empresa AYNA.

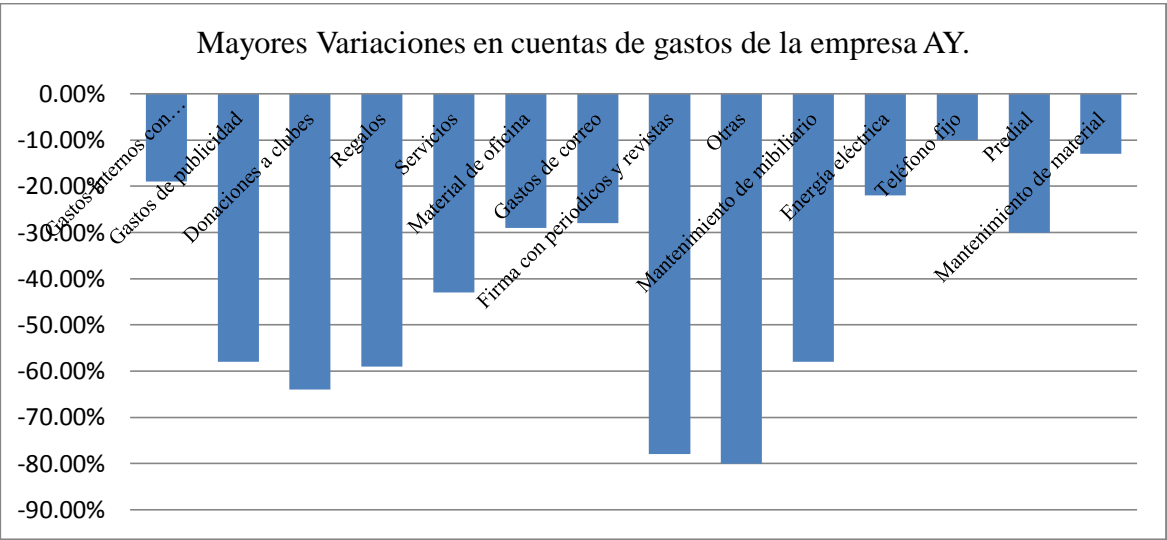
Análisis de los resultados de la empresa: AY y AYNA

Con respecto a las cuentas de gastos las mayores disminuciones fueron en las siguientes cuentas: el gasto doméstico en alimentos, servicios contratados, personal temporal, gastos de transporte, los alquileres, combustibles, aceites y lubricantes, neumáticos, gastos de viaje, los gastos de publicidad²⁰, donaciones y regalos, gastos de fotocopias, gastos de mensajería, material de oficina, clubes y entidades mensuales, agua, luz, teléfono, gas de cocina, mantenimiento y suministros de limpieza, etc.

Las *Gráficas 7 y 8*, muestran las mayores variaciones en las cuentas de gastos de las empresas AY y AYNA:

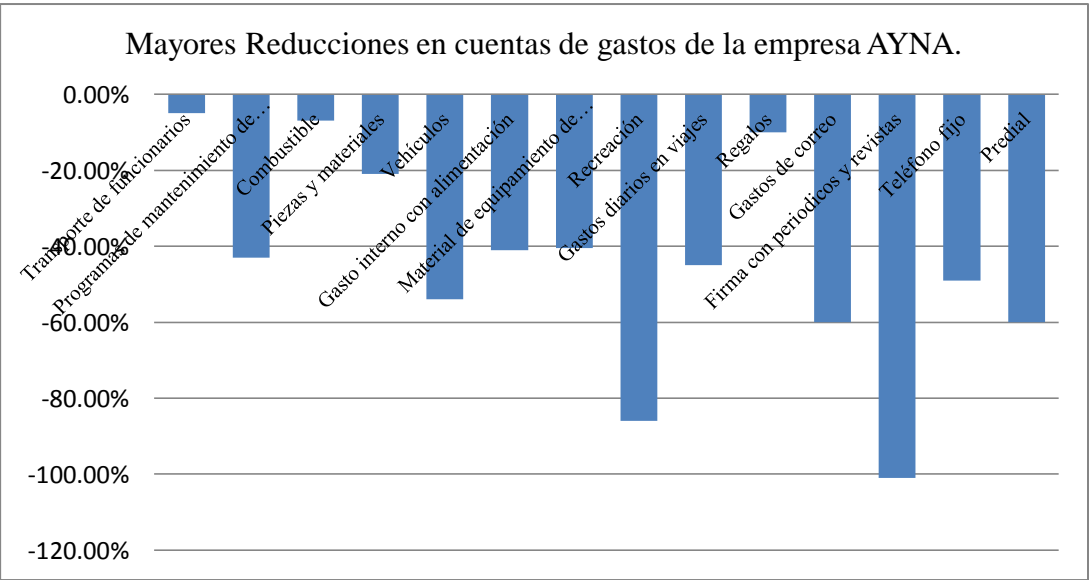
²⁰El gasto, es el conjunto de erogaciones destinadas a la distribución o venta del producto, y a la administración.

Grafica 7 Mayores Variaciones en cuentas de gastos de la empresa AY



Fuente: Elaboración propia con datos de Empresa Agro

8 Mayores Reducciones en cuentas de gastos de la empresa AYNA



Fuente: Elaboración propia con datos de Empresa Agro

3.2.8 EI PBC EN LA PRODUCCIÓN

Según Peter A. Pyhrr, el presupuesto base cero se aplica al sector administrativo, técnico, y de casi todas las partes del negocio de la compañía (algunos costos de transporte y de distribución pueden ser parte del sistema de costos estándar), pero no

se aplica directamente a la mano de obra directa, el material directo y ciertos gastos asociados con las operaciones de producción.

El presupuesto de base cero no se aplica a los costos directos²¹ de producción y fabricación. El esfuerzo de hacer un presupuesto para estos costos suele requerir un estudio de ingeniería, con énfasis en la minimización de los costos unitarios, la elaboración del presupuesto, multiplicando las unidades producidas por los costos unitarios estándar.

Sin embargo, el PBC es adaptable a todos los demás gastos de la industria, incluso aquellos estrechamente relacionados con las operaciones como servicios de apoyo, la ingeniería industrial, control de calidad, etc.

En el principio, el proyecto se llevaría a cabo sólo en las cuentas de gastos de la empresa, y más tarde el director de la compañía decidió ampliar el proyecto a los centros de costos de producción, esperando mejores resultados.

Las cuentas de gastos del conglomerado de los centros de costos de Producción CCP tenían especial atención en todo el proceso de planificación, el análisis y la implementación, tomando en cuenta que son los focos principales de los cambios repentinos y están directamente relacionados con el proceso de producción.

Fue necesario un trabajo muy intenso junto a la ingeniería industrial y el sector de control de calidad, con el fin de hacer una planificación de producción "lo más cerca posible a la realidad", tratando de tener en cuenta los factores climáticos y la rotación de las personas, y principalmente en el análisis de áreas plantadas (de yuca), los contratos para la compra de materia prima ya firmados con los agricultores, la incidencia de pérdida del producto en el suministro de materias primas, o pérdidas en el proceso de producción.

También se evaluaron los sectores de recepción de producto (materia prima) de la empresa que, a veces, debido al tiempo de espera de los camiones para descargarla materia prima también puede ocasionar la pérdida. Fue necesario reestructurar ese sector para evitar pérdidas en el proceso, lo que también condujo la compañía a

²¹ El costo hace referencia al conjunto de erogaciones en que se incurre para producir un bien o servicio, como es la materia prima, insumos y mano de obra.

hacer un calendario de entregas con sus proveedores "con horarios y fecha preestablecidos."

El enfoque del proyecto PBC en el sector de la producción no fue la reducción de costos, pero sí la optimización de los recursos, la reducción de pérdidas en el proceso y la mejora de procesos.

Sólo las cuentas de costos indirectos fueron enfocadas en planes de reducciones. Ejemplos: el gasto de la fábrica con vidrios y productos para análisis, fueron mejor orientados, sin causar la reducción en la calidad del producto.

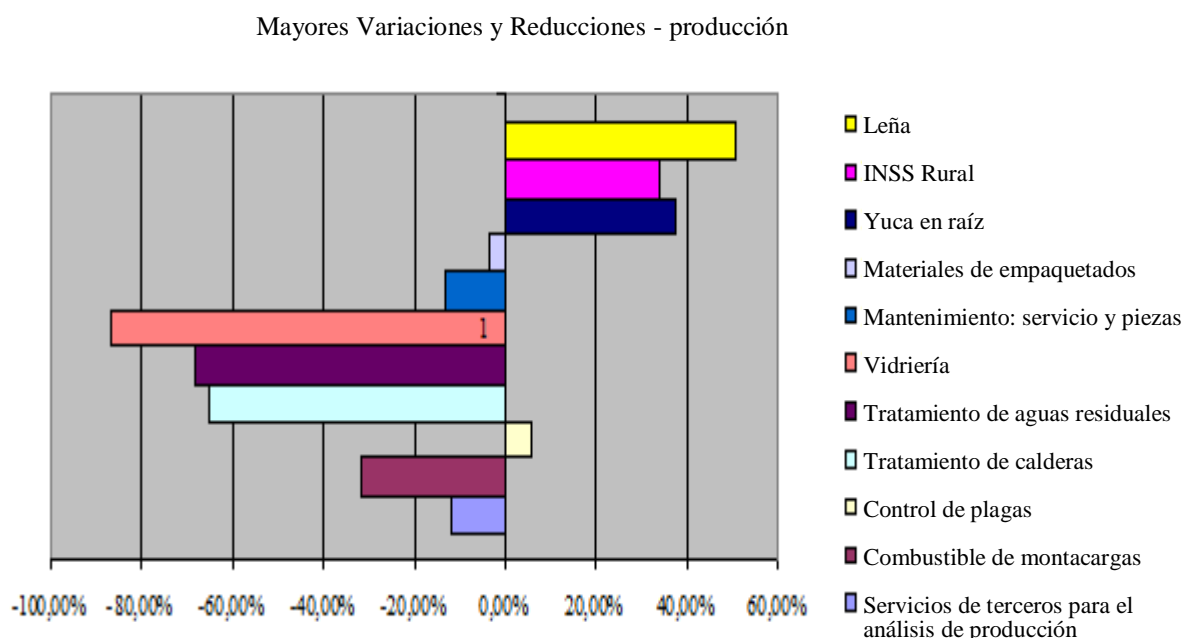
Los gastos de embalaje, inventarios y pérdidas, evaluación de nuevos proveedores, las cuentas de mantenimiento de los equipos de producción también fueron objeto de análisis y propuestas de control. En este caso también fue necesario el trabajo de planificación intenso con el sector de ingeniería, para la planificación del mantenimiento y la mejora del plan de "paradas"²² para el mantenimiento, con el fin de optimizar el trabajo y no causar pérdidas en el proceso. Este trabajo generó un aumento considerable de la productividad y redujo las pérdidas de la fábrica cuando se detiene los equipos para arreglar los problemas en el último minuto." Otras cuentas que generaron una importante reducción fueron las cuentas de la empresa del sector de tratamiento de aguas residuales, con el intercambio de los proveedores de materiales y productos químicos. Ha habido grandes reducciones en el gasto de los camiones utilizados en el proceso (mantenimiento y consumo de combustible) y las cuentas de servicios de *outsourcing*²³.

La *Gráfica 9* señala algunos de los importantes aumentos y disminuciones en el sector productivo de la empresa AY, podemos ver que las grandes reducciones fueron en las cuentas de costo indirecto y variable de producción con excepción de la cuenta de tratamiento de caldera, en cuanto los mayores desvíos hacia arriba fueron en algunas de las cuentas de costo directo de producción (como materia prima yuca, impuestos y leña).

²²Son las intervenciones que se deben producir en ciertos períodos de tiempo predefinidos, cuya finalidad es realizar el mantenimiento preventivo en los equipos o sistemas que no se someten a este tipo de intervención cuando la unidad está en funcionamiento.

²³El *outsourcing* consiste en que una empresa contrata, a una agencia o firma externa especializada, para hacer algo en lo que no se especializa.

Grafica 9 Mayores Variaciones – producción empresa AY

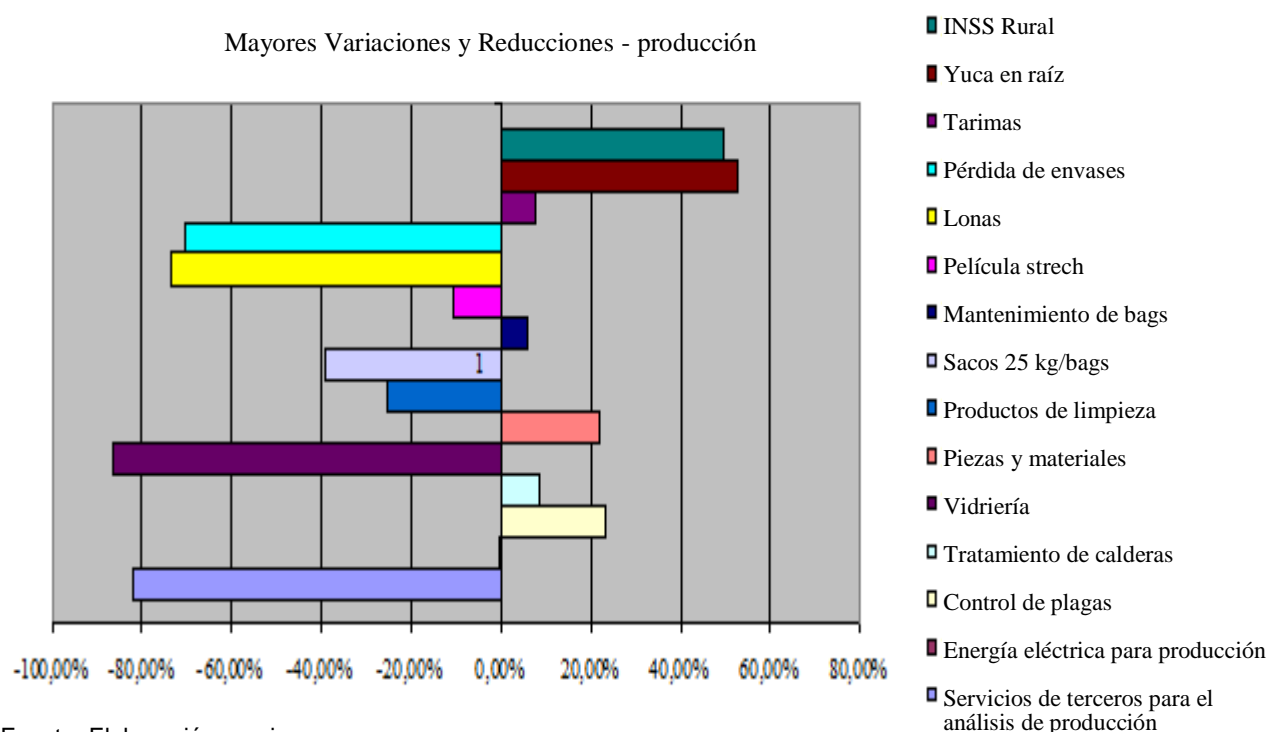


Fuente: Elaboración propia.

La *Gráfica 10* señala algunos de los importantes aumentos y disminuciones en el sector productivo de la empresa AYNA, podemos ver que las grandes reducciones fueron en las cuentas de costo indirecto y variable de producción, con excepción de las cuentas de manutención de Bags²⁴, tratamiento de calderas y control de plagas, en cuanto los mayores desvíos hacia arriba fueron en algunas de las cuentas de costo directo de producción (como materia prima yuca, impuestos, leña).

²⁴ Son los envases reutilizables o desechables utilizados en los fluidos sólidos a granel con una capacidad que oscila entre los 500kg y 2.000kg.

Grafica 10 Mayores Variaciones– producción empresa AYNA



El proceso del PBC fue implementado de una manera "diferente" en las cuentas de los costos de producción, que fueron separadas entre costos directos y costos indirectos, por lo tanto, las cuentas de costos indirectos fueron parte de un control considerable y muy estricto, y las cuentas de costos directos sólo fueron analizadas y documentadas las razones de las diferencias entre lo presupuestado y la realidad. Acordando que estas cuentas no son "gestionables" cualquier variación en la planificación de la producción realizada inicialmente, o "parada" de una de las máquinas, o por razones fuera del control de la dirección provoca una desviación de igual proporción en las cuentas de los costos directos; así como los aumentos de precios de las materias primas debido a problemas climáticos o ataques de plagas, reducciones de la cantidad de área plantada, también pueden causar "desviaciones".

El proceso del PBC en la producción de este tipo de industria requiere un control muy estricto, debido a las grandes oscilaciones en períodos muy cortos de tiempo. También es fundamental hacer simulaciones de costos y llevar a cabo un control muy amplio del sector de ingeniería de la industria. Los gastos fueron reducidos sin cualquier perjuicio en la calidad de los productos.

A veces las alternativas existentes son influenciadas por compromisos o contratos legales.

PYHRR Peter A. (1981)“Se puede preparar paquetes de decisiones para actividades de cualquier asunto, cuyo coste no sea recuperado durante el periodo del presupuesto, eso es, en que el coste sea mayor que el beneficio, cuando miramos más allá del periodo del presupuesto. Ese asunto gana más relevancia cuando hay serios problemas de lucro durante el periodo, esos problemas pueden provocar la eliminación de un paquete.”(Orçamento Base Zero. Rio de Janeiro: Editora Interciência, 1981. P.54)

El factor “tiempo” también puede influenciar mucho, a veces la situación de la empresa exige del administrador resultados inmediatos, pero, en ese caso, no se puede adelantar ninguno de los procesos, y eso puede tornarse un problema para los “inmediatistas”.

Todo el entrenamiento llevado a cabo con el personal de administración y los gestores de paquetes de la cuentas fue hecho para dejar claro la importancia de la calidad en el proceso, lo que significaba que los empleados entiendan la diferencia entre los ahorros potenciales que proceden de ajustes en los procesos o buenas ideas y los ahorros perjudiciales al proceso.

Como en todos los procesos de formulación presupuestal, es necesario hacer revisiones periódicas y también la planificación debe ser revaluada constantemente a lo largo del año. Los cambios del mercado, operacionales, financieros y las limitaciones estructurales son los más comunes, sin embargo, es necesario tener en cuenta que la dirección dela empresa también puede influir directamente en el resultado y la ejecución del proyecto.

El cambio climático puede hacer que toda la producción se pierda de un día para el otro, causando la escasez de materia prima (yuca), por lo que la gestión del presupuesto debe hacerse con cautela y también debe ser muy firme al mismo tiempo.

Todos los factores que pueden interferir en los procesos productivos, tienen que ser foco de constante análisis.

Todas las dificultades encontradas en la implementación del PBC en la producción no superaron los excelentes resultados obtenidos con la implementación de la herramienta.

Fueron necesarias algunas adaptaciones y un trabajo intenso con la ingeniería de producción, para que no hubiera riesgos al implementar el PBC en el sector productivo.

Con la implantación del PBC fue posible el desarrollo de mejores planes de producción y de mantenimiento, el equipo fue capaz de reaccionar rápidamente a los cambios y adaptarse a las nuevas situaciones, sin permitir que el sector productivo tuviera problemas, o que la producción fuera perjudicada, o que hubiera algún tipo de problema con la calidad de los productos y servicios ofrecidos. También hubo un mayor volumen de inversiones en el sector productivo, con el proceso de priorización, permitiendo así que el área productiva pudiera funcionar mejor y tuviera ganancias en productividad. Hubo una mayor “integración” con otras áreas de la empresa, lo que ayudó a mejorar el trabajo en equipo y la búsqueda por mejores soluciones. Con relación al equipo del sector productivo, fue posible notar una mayor motivación y desarrollo profesional, fue creado un equipo multidisciplinario en todas las áreas de la empresa.

3.2.9 CONCLUSIONES DE LA FINALIZACIÓN Y DE LA EJECUCIÓN DEL PROYECTO DEL PBC EN LAS EMPRESAS AGRO INDUSTRIALES BRASILEÑAS.

El sector agropecuario ha sufrido varios problemas debido a que es muy complejo y vinculado a los factores que influyen directamente en los resultados, como las fluctuaciones en la producción de materias primas, el precio de los insumos, problemas de logística, grandes variaciones en la producción, e incluso el clima.

De ahí la importancia de una buena planificación; el buen control de costes y reducción de gastos, puede significar la diferencia entre buenos y malos resultados.

Algunas palabras generan una reacción negativa inmediata en las personas: cortes, reducciones de costos son algunas de estas palabras, la primera impresión que la gente tiene es que la empresa se enfrenta a problemas financieros. Es necesario

hacer un trabajo muy intenso de sensibilización y capacitación para la aclaración y sólida formación de las personas involucradas en el proceso, antes de iniciar la ejecución del proyecto, para que las personas entiendan la metodología de elaboración del PBC.

Es necesario que estas personas estén conscientes de que la aplicación de esta metodología no significa necesariamente reducciones de cantidad de funcionarios, y que el proyecto va a proporcionar una mejor distribución de los recursos y una mejor gestión basada en la información y gestión enfocada hacia las metas establecidas en el plan estratégico.

La aplicación de la Herramienta del PBC en el sector agroindustrial fue muy compleja, debido a las particularidades del sector, que a menudo experimentan cambios repentinos, fueron necesarias varias adaptaciones en las operaciones de la empresa para implementar el PBC.

Uno de los mayores problemas fue el tiempo necesario para ejecutar el proyecto y el desconocimiento del proceso; porque por lo general los directores de las empresas esperan resultados muy rápido, lo cual es prácticamente imposible, ya que la aplicación del proceso presupuestario es complejo, principalmente en el sector industrial o agro industrial, y solo se puede aplicar a mediano y largo plazos.

Sin embargo, la participación de los directores y empleados de la empresa, tanto el equipo administrativo como el equipo de producción, fueron muy importantes para el éxito del proyecto. La participación y colaboración de todas las áreas fue crucial para los resultados.

Los objetivos con la aplicación del PBC fueron: reducción de costos y gastos, una mejor asignación de los recursos presupuestarios, la aclaración de los procesos y la adaptación de la metodología en la producción, la gestión del gasto.

La mayor preocupación era “conseguir un buen resultado”, sin poner en riesgo la calidad de los productos”. Y que todos los recortes, los ajustes y los nuevos procesos deberían tener como principio básico de la calidad, no caer en error de reducir costos y gastos, y perder calidad.

Ambas compañías alcanzaron los resultados previstos, respetando la calidad y la ocasionando una gran mejora en los procesos administrativos y productivos.

Con respecto a la resistencia al cambio, hubo algunas dificultades al principio, pero estas dificultades fueron fácilmente superadas con el pleno apoyo de la junta directiva de la compañía. Al final del proceso se pudo notar el desarrollo del equipo de trabajo y cómo el funcionamiento de la empresa se hizo más claro para el equipo. Se puede afirmar con seguridad que todos los miembros de la empresa conocen en detalle el presupuesto de la compañía para el año de duración, y cada empleado también sabe y entiende el "paquete" de los colegas y puede colaborar con ellos en la información y sugerencias.

El equipo desarrolló la capacidad de cuestionar, el sentido de la responsabilidad y el trabajo en grupo muy grande, y la responsabilidad en el cumplimiento de la planificación de la empresa.

La capacitación y la participación de los empleados fueron muy importantes para la obtención de resultados. En cuanto al equipo de los factores más importantes son: la capacidad, el conocimiento, las relaciones humanas, la versatilidad, fiabilidad, resistencia al cambio y el comportamiento.

Los principales problemas encontrados en la ejecución del proyecto fueron: el desconocimiento del proceso y la incertidumbre, sobre todo, el cambio de situaciones. Ese problema fue resuelto con capacitación y acompañamientos de una psicóloga. Después de resolver el problema de este "primer impacto" fue posible implementar el proyecto con tranquilidad y los costos ya podrían ser analizados uno por uno, llegar a un diagnóstico de los factores que influyen en cada gasto y ajustar o reducir el gasto, establecer metas y fijar objetivos de control.

Para lograr un buen resultado se elaboró una lista de prioridades, en orden de importancia, que contenía los principales planes y proyectos para el año siguiente. Separados por sectores, después por agrupamientos de sectores (GGF y CCP)²⁵ y después fue preparada la lista de prioridades "general" de la empresa.

El crecimiento personal del equipo y la motivación fueron significativos, gran parte de los resultados se obtuvieron a través de la gestión y de las sugerencias de los propios

²⁵ Aglomeraciones de centros de costos. GGF Gerencia Geral Fabrica y CCP Centros de Costos Productivos.

trabajadores, que podían entender más de los procesos administrativos, financieros, de costes y de producción.

A lo largo del proceso de implementación, fue posible medir los cambios en la responsabilidad y la carga de trabajo y la reacción del equipo a los cambios.

Uno de los mayores temores de los empleados era el aumento de la carga de trabajo, y que ese aumento pudiera comprometer el trabajo diario.

La metodología del PBC dio a las empresas una nueva metodología de administración de los gastos, acompañamiento los objetivos y de las tendencias, aclaró los procesos, dando al director y al equipo de trabajo una nueva visión de la operación del negocio.

CONCLUSIONES GENERALES.

Los beneficios logrados con la implementación de la metodología del PBC son casi idénticos tanto en las agroindustrias cuanto en las empresas del sector mayorista. Lo que varía sensiblemente son los problemas de implementación y gestión, así como, las diferencias y adaptaciones de la metodología a cada uno de esos sectores.

Casi todos los problemas pueden ser eliminados o minimizados por la administración eficaz del proceso. Para lograr una buena gestión de proceso se debe llevar en consideración los siguientes puntos:

- **Buen juicio:** los participantes del proceso deben ver a la empresa como un "todo" y tenían que justificar los gastos y los progresos de sus actividades.
- **Flexibilidad:** los objetivos de control deben ser flexibles permitiendo varias correcciones, se deben tener en cuenta las tendencias de cambios del mercado.
- **Justificación de desviaciones:** Todas las desviaciones deben justificarse, debe haber un plan de acción para las desviaciones, si las grandes desviaciones o las reglas básicas que sustentan el presupuesto se han modificado profundamente por los acontecimientos externos (por ejemplo, la variación en la tasa de interés) o internos (nuevos pedidos, cuestiones técnicas, nuevos productos), el control tiene que ser revisado, el seguimiento de los gastos y los objetivos es uno de los mejores instrumentos para impulsar el cambio a lo largo del año.
- **Fuentes de error:** distancia entre el momento de la construcción y de la implementación, resistencia a cambios, flujo de la información, las dificultades técnicas, la existencia de un proceso inflacionario, la falta de históricos contables y de gastos correctos, la centralización de las decisiones, la gestión inflexible, la falta de conocimiento de proceso, las diferencias personales, falta de preparación, la falta de sistemas de informática.
- **Evaluación de desempeño:** todo el equipo debe pasar por evaluaciones de desempeño, con retroalimentación sobre los problemas encontrados, el equipo

debe tener a disposición personas y equipos para que puedan sanar los problemas identificados.

En lo referente al aumento de la capacidad creativa, el crecimiento y el trabajo en equipo: La búsqueda de mejores prácticas, el crecimiento del equipo en relación a conocimientos, crecimiento profesional y personal, la búsqueda constante de información, la difusión de las informaciones; se caracteriza por ser un proceso continuo, y tiende a generar una nueva cultura que utiliza mejor los recursos existentes en el cumplimiento de las metas.

Un hecho que puede impedir la implementación del PBC es la falta de apoyo de la dirección de la empresa, que dependiendo del grado de inseguridad que tienen con relación a la efectividad del proyecto pueden echarlo a perder.

Generalmente los directores temen la descentralización y les parece raro dividir el proceso de evaluación de proyectos y prioridades, eso es más complicado cuando el director tiene un perfil “centralizador”, eso influye directamente en los resultados del proyecto.

El proceso del Presupuesto Base Cero involucra a casi todos los empleados, promoviendo así un esquema de trabajo en grupo; lo que generalmente era conducido apenas por el personal del área de finanzas, del área fiscal y por los niveles más altos de la dirección, pasa ahora a ser compartido con todo el equipo, eso proporciona un ambiente de aprendizaje general que acaba por hacer con que todos se sientan parte de la empresa y responsables por los resultados, proporcionando un desarrollo personal satisfactorio en el equipo de funcionarios.

El tiempo necesario entre la evaluación de la empresa y la implementación del proyecto y las adaptaciones a la metodología en el primer año, es generalmente mucho mayor que el tiempo utilizado en años previos; el pensamiento de la mayor parte de los directores de PYMES, generalmente es limitado a “corto plazo”, porque existe una necesidad de obtener resultados lo más rápido posible, lo que acaba dificultando la implementación de esa herramienta; pues hay que seguir todos los pasos para obtener un mejor resultado.

En el segundo año del proceso el tiempo de implementación puede llegar a un tercio del tiempo que fue necesario en el primer año, el nivel de dificultad y los errores

disminuyen considerablemente, haciendo con que el proceso sea más tranquilo para todo el equipo.

El nivel de capacitación aumenta mucho, y la satisfacción del equipo con los resultados obtenidos y con el reconocimiento de sus actividades es un factor motivacional muy grande, no solo en lo que respecta al factor profesional pero también a nivel personal. Muchos de los directores han dicho, después de evaluar los resultados que seguramente los resultados “en el desarrollo de personas” es mucho mayor que el financiero, pero también es más difícil de medir.

La metodología del PBC puede dar a conocer, procesos inadecuados, así como equívocos en la planeación estratégica, lo que puede hacer con que sea necesario modificar algunos puntos de la planeación estratégica.

PYHRR Peter A “Después de los problemas del primer año del PBC, hay una curva de aprendizaje muy inclinada, que se va disminuyendo en el según año y en los años siguientes porque: Los problemas de la administración y de comunicación se quedan muy reducidos con la experiencia. Los administradores se acostumbran a evaluar sus actividades y tienden a hacer eso continuamente, no apenas durante el ciclo del proceso del presupuesto. Las directrices y las premisas de la dirección quedan mucho mejores con el análisis continuo de todas las actividades, y el número de revisiones necesarios en los paquetes de decisiones y en las priorizaciones queda, por lo tanto, muy reducido.” (Orçamento Base Zero. Rio de Janeiro: Editora Interciência, 1981. P.27).

Existe un cierto “miedo” de tomar decisiones que pueden llevar a cambios en la organización, debido al hecho de que ya están acostumbrados a algunos procesos, y ese nivel de detalle del proceso en muchas veces puede incomodar algunos directores; identificando procesos indebidos o proyectos no adecuados que se llevaban a cabo.

El nivel de involucramiento del personal de nivel técnico es mayor, lo que cambia las decisiones que generalmente eran tomadas solo a nivel de directivo, y que pasan a ser decididas con la presencia del personal técnico y no solamente consultando las

informaciones técnicas, eso puede dejar directores más conservadores en una situación un poco incomoda a principio.

La conjunción del personal técnico (que generalmente está más interesado en el proyecto en sí y menos en la viabilidad económica) y de los directivos, que evalúan el costo y el beneficio, trae innumerables beneficios a la empresa en el sentido de que las decisiones pasan a ser tomadas en conjunto.

En términos generales la implementación del proyecto da a los directivos más tiempo para evaluar a la empresa como un “todo”, sacando de sus responsabilidades procesos que pueden ser conducidos por un personal de nivel más bajo, dando así, tiempo para que el director pueda gestionar mejor a su empresa; cuando perciben eso, la incomodidad inicial da lugar a la tranquilidad de saber que las operaciones, aunque parezcan “estar fuera de sus manos”, están cada vez más controladas.

El proceso del PBC proporciona la identificación y evaluación de las actividades, considera las mejores prácticas, promueve la asignación eficaz de los recursos financieros, disminuye considerablemente el nivel de trabajo operacional que a veces desarrollan los directivos, promueve una “nueva cultura” organizacional que tiene compromiso con los resultados de la empresa, identifica gastos innecesarios y da disponibilidad recursos para proyectos importantes, identifica actividades mal ejecutadas y ayuda a producir mejores planos y resultados.

La metodología del PBC genera resultados, actuando como herramienta de simulación de resultados, que ayuda a anticipar las tendencias y problemas, y permite prepararse para resolverlos de la mejor manera posible.

Es un instrumento “vivo” de análisis de tendencias que proporciona las herramientas para que el administrador pueda adaptarse lo más rápido posible a las nuevas tendencias del mercado. Sirve como instrumento de identificación y evaluación eficiente de las actividades de las empresas y de los problemas relacionados a ellas, proporcionando al administrador las informaciones necesarias para tomar decisiones, asignar recursos de manera eficiente y evaluar los planes y el desempeño de su equipo.

A largo plazo, el impacto más significativo del PBC se hará sentir en los niveles inferiores y medios de la gestión, donde los administradores tienen que evaluar cuidadosamente su planificación, sus operaciones, su eficiencia y su rentabilidad de forma permanente. En la industria, los beneficios empresariales deben mejorar porque los nuevos programas de alta prioridad reciben más dotación, en parte, por el aumento de la eficiencia y la eliminación o reducción de las actividades actuales de menor importancia en la organización.

El análisis de alternativas requeridas por el PBC introduce un nuevo concepto en las técnicas de presupuesto típico. El primero es que los administradores tienen que identificar cuáles son las diferentes formas de realizar cada actividad, como por ejemplo: las operaciones centralizadas versus operaciones descentralizadas.

“El Presupuesto Base Cero da instrucciones precisas sobre el dinero que se necesita para lograr los fines deseados. Llama la atención sobre los excesos y la duplicidad de esfuerzos entre departamentos, se centra en las cantidades necesarias para los programas, y no en el aumento (o disminución) por ciento respecto al año anterior, especifica las prioridades dentro y entre departamentos, divisiones dentro y entre ellos, permite la comparación de estas líneas de organización en cuanto a sus prioridades de financiación y permite la determinación a través de una auditoría de gestión si cada actividad u operación que se lleva a cabo alcanzó lo que se había prometido”. ”.
(PYHRR Peter A, 1981; p. 14).

Para lograr **la gestión estratégica a través de la metodología del PBC**, es necesario romper algunos paradigmas con relación a las herramientas de gestión presupuestal. La mayoría de los empresarios de empresas PYMES tienden a creer que el establecimiento de un presupuesto de negocio puede "paralizar" la empresa, o sea, tornar la tomada de decisiones más difícil debido a la falta de flexibilidad, por eso se presentan resistentes al cambio y a la apertura de los procedimientos administrativos. En la mayoría de las veces ellos pueden optar por elaborar un presupuesto con base en datos del año anterior, haciendo una proyección donde apenas se adicionan a estos gastos un porcentaje de aumento o un indexador (presupuesto en base a medias históricas). Estos empresarios deben entender que

hacer el presupuesto de esta manera sólo mantiene los vicios administrativos, perdiendo funcionalidad y ocultando la falta de agilidad para adaptarse a las nuevas circunstancias.

En el caso de las PYMES Brasileñas, en el principio se creía que era imposible la adopción del PBC y que la metodología difícilmente se podría aplicar a ese tipo de empresas. En teoría, esta herramienta sólo podría ser aplicada con éxito en grandes empresas, debido a su complejidad.

El problema se centró principalmente en la mentalidad empresarial de los pequeños empresarios y en el *modus operandi* de las PYMES. Generalmente los empresarios de las PYMES tienen el “*pensamiento limitado a corto plazo*” debido a la necesidad de obtener mejores resultados muy rápidamente, de lo cual a veces depende la supervivencia de la empresa; y donde muchas veces los gastos no son informados de manera correcta, existen vicios administrativos y problemas, que se encuentran generalmente en este tipo de empresas de gestión familiar.

En el sector agroindustrial, dónde los cambios ocurren con mucha rapidez, es necesario estar preparado para resolver los problemas de inmediato, para que los resultados no sean afectados.

Fueron necesarias una serie de adaptaciones a la metodología del PBC para poder aplicarla a las PYMES y al sector de agro negocios, pero, el resultado logrado con la aplicación de la del PBC fue mejor de lo esperado.

Senge (2001) presenta en su primera disciplina el "pensamiento sistémico", que las acciones y actitudes organizacionales sólo son comprendidas desde el punto de vista sistémico, es decir, a partir del momento en que se **investiga y rastrea** todos los vínculos e interconexiones provenientes de la acción, o los efectos correspondientes a la misma.

El propósito del PBC no es simplemente hacer predicciones, sino que **es una herramienta de gestión estratégica, y de evaluación de los procesos y personas; y su eficacia depende de un esfuerzo colectivo para lograr los objetivos.**

El sistema de PBC ayuda a entender mejor el funcionamiento de la empresa, saber lo que podemos esperar de ella en términos de resultados, con la oportunidad de

responder una serie de preguntas de los accionistas, los métodos de trabajo de cada sector, de cuántas personas están empleadas en cada departamento, etc.

PYHRR Peter A. comenta que: “El Presupuesto Base Cero da instrucciones precisas sobre el dinero que se necesita para lograr los fines deseados. Llama la atención sobre los excesos y la duplicidad de esfuerzos entre departamentos, se centra en las cantidades necesarias para los programas, y no en el aumento (o disminución) por ciento respecto al año anterior, especifica las prioridades dentro y entre departamentos, divisiones dentro y entre ellos, permite la comparación de estas líneas de organización en cuanto a sus prioridades de financiación y permite la determinación a través de una auditoría de gestión si cada actividad u operación que se lleva a cabo alcanzó lo que se había prometido”. ”. (O Orçamento Base Zero, Rio de Janeiro Brasil, 1981 Editora Interciência, p. 14).

Este es uno de los principales conceptos de la PBC, las estimaciones de los gastos se realizan desde puntos específicos: lo que hace cada sector, cuales son las necesidades del personal y las cantidades de material necesario.

Por último y dentro del contexto de la gestión del conocimiento que tiene a las personas como aspecto primordial, el PBC ayuda a crear una empresa con disposición aprender de su propia gestión, para así aprovechar la información y su valor humano, quien deberá aprender desde una perspectiva práctica, las distintas facetas de información, tecnología, procesos empresariales y planteamientos estratégicos. Para lo cual el ‘valor humano’, debe desarrollar su inteligencia emocional por medio de:

- Autorregulación, es decir, manejar las emociones de modo que fácilmente pueda manejar y recuperarse de sus emociones
- Motivación, es decir, utilizar las preferencias para orientarse y avanzar hacia los objetivos propuestos, para tomar iniciativas frente a contratiempos y posibles frustraciones
- Empatía, es decir, percibir lo que sienten los demás y cultivar la afinidad con una amplia diversidad de personas

- Habilidades sociales, es decir, interactuar con facilidad, empleando habilidades para persuadir y dirigir, negociar y trabajar en equipo

Se puede concluir que esto es una de las grandes aportaciones del PBC a la gestión estratégica y la gestión del conocimiento.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

ANGELONI, M. T. (2002) *Organizações do conhecimento: infra-estrutura, pessoas e Tecnologias*. São Paulo: Saraiva, 20.

AMBEV – American Beverage Company (2001) *Manual orçamento base zero (OBZ) auto-implementável para revendas* – Diretoria de Revendas – Junho 2001 - EAD-436 ORÇAMENTO EMPRESARIAL II.

BEVILAQUA, Afonso Y WERNECK, Rogério (1998). *The quality of the federal net debt in Brazil*. Texto para Discussão, n. 385. Rio de Janeiro: PUC.

BNDES, El Banco Nacional de Desarrollo Económico y Social “Uma proposta de política fiscal: o Orçamento Base Zero, escrito por Fabio Giambiagi en el año 2000 http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/FABIO2.pdf

(CEFP/023/2005, El Presupuesto Base Cero, Palacio Legislativo de San Lázaro, JULIO DE 2005) Cámara de Diputados H. Congreso de la Unión, centro de estudios de las finanzas públicas

DE AVILA, Andreia (2008). *O controle de custos e a redução de despesas nas empresas: Agro Industrial Yamakawa e Agro Industrial Nova Andradina*. Revista Eletrônica de Ciências Empresariais – UniFil año I, nº 2, editorial ISSN 0104-8112. - Londrina / PR – Brasil.

DE AVILA, Andreia (2008). *Orçamento Base Zero (OBZ): O controle de custos e a redução de despesas nas empresas Agro Industriais*. Revista Amido e Raízes Tropicais – UNESP (Campus Botucatú), 3ª Edición. - Botucatú/SP – Brasil.

DE AVILA, Andreia (2005). *Gestão de Custos: o OBZ – Orçamento Base Zero e a gestão do conhecimento como vertentes do sucesso empresarial*. Revista Terra e

Cultura – UniFil, año XXI, edición especial conmemorativa de nº 40, editorial ISSN 0104-8112. Londrina/PR – Brasil.

DE AVILA, Andreia (2004). *Orçamento Empresarial: a influência das Vertentes do Orçamento Base Zero (OBZ) na redução de Custos do Setor Comercial e Atacadista*. I Congreso del Mercosur de Costos y Gestión, COSTOS & GESTION, editorial Independencia gráfica & editora, v 2 Tandil, Bs As.2004. Tandil/Bs As – Argentina.

DE GRAZIA, Clóvis José (2011). *Manual de treinamento OBZ*. Seminario Internews.

FREZATTI, Fábio (2000). *Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial*. 2. ed. São Paulo: Atlas.

GIAMBIAGI, Fabio (1999). *Os inativos da União e o gasto público*. Revista Conjuntura Econômica, v. 53, n. 12, dez.

GIAMBIAGI, Fabio (1998). *Uma estratégia para reduzir o déficit fiscal*. Revista Conjuntura Econômica, v. 52, n. 8, ago.

KOTLER Philip, (1998). *Principios do Marketing*, 8th edition.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997). *A estratégia em ação: balanced scorecard*. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, p. 1-231

Ministério da Fazenda. Programa de estabilidade fiscal. out. 1998.

OHANA, Felipe (1997). *The Brazilian 1994 stabilization plan: an analytical view*; texto apresentado no seminário da Fundação Colosio, México, Economic strategies for the new millenium - Globalization with social justice”; publicado no Brasil como EPGE- Ensaio Econômicos, n. 307.

PREMCHAND, A. (1998). *Temas e questões sobre a gestão da despesa pública*. Revista do Serviço Público, a. 49, n. 2, abr./jun.

PREMCHAND, A. e ANTONAYA, A. (1988). *Aspectos del presupuesto público*. Fondo Monetário Internacional-FMI. Washington DC.

PYHRR, Peter (1981). *Orçamento base zero*. Rio de Janeiro: Editora Interciência. Relatório: Por dentro do Brasil – Sistema financeiro, Governo Federal, Brasília DF, 2013.

SENGE, Peter M. (2001) *A quinta disciplina: arte e prática da organização que aprende*. São Paulo: Ed. Best Seller

TANZI, Vito (1989). *Fiscal policy and economic reconstruction in Latin America*. IMF Working Paper.